

ORDYNACJA PODATKOWA
STAN OBECNY I KIERUNKI ZMIAN

ORDYNACJA PODATKOWA

STAN OBECNY I KIERUNKI ZMIAN

Pod redakcją Rafała Dowgiera



Temida2

Białystok 2015

Redaktor Naukowy Wydawnictwa Temida 2: Cezary Kosikowski

Rada Naukowa Wydawnictwa Temida 2:

Przewodniczący Rady Naukowej Wydawnictwa Temida 2: Emil W. Pływaczewski

Członkowie z Uniwersytetu w Białymstoku: Stanisław Bożyk, Adam Czarnota, Leonard Etel, Ewa M. Guzik-Makaruk, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski, Cezary Kosikowski, Cezary Kulesza, Agnieszka Malarewicz-Jakubów, Maciej Perkowski, Stanisław Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Joanna Sieńczyło-Chlabicz, Ryszard Skarzyński, Halina Świączkowska, Mieczysława Zdanowicz

Członkowie z Polski: Marian Filar (Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu), Edward Gniewek (Uniwersytet Wrocławski), Lech Paprzycki (Sąd Najwyższy)

Członkowie zagraniczni: Lidia Abramczyk (Państwowy Uniwersytet im. Janki Kupały w Grodnie, Białoruś), Vladimir Babčak (Uniwersytet w Koszycach, Słowacja), Renata Almeida da Costa (Uniwersytet La Salle, Brazylia), Chris Eskridge (Uniwersytet w Nebrasce, USA), Jose Luis Iriarte Angél (Uniwersytet Navarra, Hiszpania), Marina Karasjewa (Uniwersytet w Woroneżu, Rosja), Bernhard Kitous (Uniwersytet w Rennes, Francja), Martin Krygier (Uniwersytet w Nowej Południowej Walii, Australia), Petr Mrkývka (Uniwersytet Masaryka, Czechy), Marcel Alexander Niggli (Uniwersytet we Fryburgu, Szwajcaria), Andrej A. Novikov (Państwowy Uniwersytet w Sankt Petersburgu, Rosja), Sławomir Redo (Uniwersytet Wiedeński, Austria), Bernd Schünemann (Uniwersytet w Monachium, Niemcy), Sebastiano Tafaro (Uniwersytet w Bari, Włochy), Wiktor Trinczuk (Kijowski Narodowy Handlowo-Ekonomiczny Uniwersytet, Ukraina)

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny), włącznie z fotokopiowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

ISBN 978–83–62813–68–1

Recenzent: *Mariusz Popławski*

Opracowanie graficzne i typograficzne: *Jerzy Banasiuk*

Projekt okładki: *Jerzy Banasiuk*

Redakcja techniczna: *Jerzy Banasiuk*

Korekta: *Bogumiła Mancewicz*

Wydawca: Temida 2

Przy współpracy i wsparciu finansowym

Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Spis treści

Wykaz skrótów.....	9
Wprowadzenie.....	13

Część I

ORDYNACJA PODATKOWA – KIERUNKI ZMIAN

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI

Reforma ogólnego prawa podatkowego w Polsce – od idei po konkretne działania.....	17
--	----

HENRYK DZWONKOWSKI

O potrzebie zmian w ordynacji podatkowej.....	31
---	----

LEONARD ETEL

Czy potrzebna jest nowa ordynacja podatkowa?	35
--	----

ANDRZEJ GORGOL

Aksjologiczne uwarunkowania zmian w ordynacji podatkowej. Wybrane problemy. Kierunki zmian.....	47
--	----

RAFAŁ DOWGIER

O konieczności uwzględnienia w ordynacji podatkowej specyfiki podatków samorządowych	63
---	----

DOMINIK J. GAJEWSKI

Czy konstrukcja ugody pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym w amerykańskim prawie podatkowym może być inspiracją do zmian w ordynacji podatkowej?	73
---	----

PIOTR PIETRASZ, ILONA SZCZEPAŃSKA

Nowe technologie w podatkowym postępowaniu dowodowym – wybrane zagadnienia.....	85
--	----

Część II

ORDYNACJA PODATKOWA W ORZECZNICTWIE

SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH I TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO

STANISŁAW BOGUCKI, KRZYSZTOF WINIARSKI

Instytucja przerwania biegu terminu przedawnienia w ordynacji podatkowej (ewolucja poglądów judykatury)	113
--	-----

JANUSZ BONARSKI

„Wirtualne biura” a postępowania prowadzone przez organy podatkowe. Problemy proceduralne.....	149
---	-----

JACEK BROLIK

Doręczanie indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego – znaczenie prawne doręczenia.....	159
---	-----

GRZEGORZ DUDAR

Spółka cywilna w podatku od nieruchomości w świetle definicji podatnika z art. 7 § 1 i 2 ordynacji podatkowej (na tle orzecznictwa sądów administracyjnych)	179
---	-----

IRENEUSZ KRAWCZYK

Pośredni zakaz reformationis in peius – aspekt zgodności z Konstytucją RP.....	197
---	-----

ROBERT KUBAL, TOMASZ NOWAK, ALEKSANDRA SĘDKOWSKA

Wymóg złożenia nowego pełnomocnictwa do akt postępowania wpadkowego w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności na tle orzecznictwa sądów administracyjnych – głos w dyskusji	211
--	-----

IRENEUSZ NOWAK

Uprawdopodobnienie braku winy jako przesłanka zasadności wniosku o przywrócenie terminu w świetle ordynacji podatkowej, na tle orzecznictwa sądów administracyjnych	229
---	-----

ZBIGNIEW OFIARSKI

Zapłata podatków lokalnych instrumentem płatniczym – uwagi na tle redakcji art. 61a ordynacji podatkowej	251
--	-----

JAROSŁAW SZATKOWSKI

Wszczęcie postępowania podatkowego	269
--	-----

MACIEJ ŚLIFICZYK

Wpływ regulacji prawa podatkowego na zasadność podnoszenia zarzutu obejścia prawa podatkowego – wybrane zagadnienia z praktyki orzeczniczej	295
---	-----

KRZYSZTOF TESZNER

Zakres rozpoznania sprawy podatkowej w postępowaniu odwoławczym – uwagi na tle stosowania przepisów ordynacji podatkowej oraz poglądów judykatury	307
---	-----

DARIUSZ ZALEWSKI

Skuteczność zażalenia na rygor natychmiastowej wykonalności w orzecznictwie sądów administracyjnych	325
---	-----

Bibliografia	339
--------------------	-----

Informacja o autorach opracowania	351
---	-----

Wykaz skrótów

CBOSA	– Centrala Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
WB	– Wirtualne biuro
IRC	– Internal Revenue Code
IRM	– Internal Revenue Manual
Konstytucja RP	– ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
kc.	– ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 121)
kk.	– ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. Nr 88, poz. 553)
k.p.a.	– ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 ze zm.)
kpc.	– ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43, poz. 296 ze zm.)
ksh.	– ustawa z dnia z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037 ze zm.)
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.)
p.p.s.a.	– ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 270)

p.u.s.a.	– ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.)
u.d.j.s.t.	– ustawa z dnia 3 listopada 2003 r. o dochodach samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r, poz. 1115 ze zm.)
u.e.p.	– ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 2)
u.k.r.s.	– ustawa z dnia ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 168, poz. 1186 ze zm.)
u.k.s.	– ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 ze zm.)
u.p.a.	– ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 ze zm.)
u.p.d.g.	– ustawa z dnia 19.11.1999 r. Prawo działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 101, poz. 1178 ze zm.)
u.p.e.a.	– ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 1015 ze zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.)
u.p.o.l.	– ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.)
u.s.d.g.	– ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 ze zm.)
u.u.p	– ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz.U. Nr 199, poz. 1175 ze zm.)

Wykaz skrótów

u.z.p.	– ustawa z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 111 ze zm.)
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny

WPROWADZENIE

Niniejsze opracowanie jest kolejną z serii monografii powstających w związku z organizowaną corocznie przez Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku konferencją naukową pod tytułem „Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce”. W dniach 18–20 maja 2014 r. odbyła się ona już po raz ósmy. Tym razem rozważania skupiły się wokół dwóch grup zagadnień: potrzebie zmian w ordynacji podatkowej oraz orzecznictwie sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego dotyczącego tej ustawy. Taki też podział tekstów, których autorami w przeważającej mierze są uczestnicy wskazanej konferencji, przyjęto na potrzeby monografii.

Ordynacja podatkowa od początku swojego funkcjonowania była nowelizowana już tak wiele razy, iż powszechnie akceptuje się pogląd o zasadności podjęcia prac nad nowym aktem regulującym ogólne prawo podatkowe. W momencie złożenia do druku niniejszego opracowania funkcjonują już dwa znaczące ciała kolegialne, które – należy mieć taką nadzieję – mogą przyczynić się do reformy ogólnego prawa podatkowego. Mam tutaj na myśli powołaną stosownym rozporządzeniem Rady Ministrów Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego oraz działającą przy Ministrze Finansów Radę Konsultacyjną Prawa Podatkowego. Powstanie tych podmiotów potwierdza konieczność podjęcia prac nad polskim prawem podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem jego części ogólnej.

W kontekście powyższego cieszyć może, iż część członków wskazanej Komisji i Rady jest autorami opracowań składających się na niniejszą monografię. Być może – taka jest moja nadzieja – do podjęcia prac nad zmianami w ogólnym prawie podatkowym przyczyniły się chociaż w niewielkim zakresie także organizowane od wielu lat przez

Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku spotkania naukowców, sędziów, przedstawicieli organów podatkowych oraz doradców podatkowych, w ramach których – niekiedy w sposób niezwykle zaangażowany – przedstawiali oni problematykę stosowania regulacji ordynacji podatkowej.

Książka składa się z dwóch zasadniczych części. W pierwszej znalazły się opracowania dotyczące kierunkowych zmian, jakie powinny nastąpić w ogólnym prawie podatkowym. Część z nich ma charakter bardziej ogólny, a część bardziej szczegółowy, bazujący na analizie obowiązujących rozwiązań.

W drugiej części monografii umieszczone zostały rozważania dotyczące, w przeważającej części, mankamentów obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej, które znalazły swój wyraz w orzecznictwie sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego. Od wielu lat to w orzecznictwie właśnie, jak w soczewce skupiają się problemy interpretacyjne (ale nie tylko), które powstają na tle stosowania wskazanej ustawy. Wpływu judykatury na kształt projektowanych w przyszłości regulacji prawnych nie sposób przecenić. To orzecznictwo wyznacza dość często ścieżkę, po której powinien podążać ustawodawca. Zasada ta, obserwując praktykę legislacyjną ostatnich lat, w zupełności sprawdza się, jeżeli chodzi o prawo podatkowe.

Mam nadzieję, że publikacja niniejsza będzie stanowiła cenne źródło, w oparciu o które możliwe stanie się rozwiązanie przynajmniej części aktualnych problemów występujących na tle regulacji ordynacji podatkowej. Będzie też ważnym głosem różnych środowisk, który zostanie uwzględniony w przyszłych pracach nad ordynacją podatkową.

Rafał Dowgier

CZĘŚĆ I

ORDYNACJA PODATKOWA — KIERUNKI ZMIAN

REFORMA OGÓLNEGO PRAWA PODATKOWEGO W POLSCE – OD IDEI PO KONKRETNE DZIAŁANIA

Bogumił Brzeziński

1. Powszechność głosów domagających się uchwalenia przez parlament nowej ordynacji podatkowej zdaje się prowadzić do sytuacji, w której jedno z większych zaniedbań legislacyjnych zostanie naprawione. Trzeba jednak pamiętać o tym, że uwikłanie procesów legislacyjnych w bieżącą grę politycznych interesów jest tak daleko idące, że nie ma żadnej pewności co do tego, czy projekt ordynacji podatkowej, nawet jeśli powstanie, nie padnie ofiarą partyjnych interesów przedwyborczych, czy też nie straci żywota pod ciosem miecza dyskontynuacji prac ustawodawczych Sejmu w związku z zakończeniem jednej, a rozpoczęciem kolejnej kadencji parlamentu.

Ordynacja podatkowa z 1997 r., współcześnie obowiązująca, to twór wysoce niedoskonały. Jedną z przyczyn tego stanu rzeczy jest to, że jej projekt powstawał w dużym pośpiechu. Co prawda uchwała Sejmu zalecająca przygotowanie projektu ordynacji podatkowej, która zastąpić miała niewydolną już funkcjonalnie ustawę o zobowiązaniach podatkowych,¹ podjęta była kilka lat przed wejściem ordynacji podatkowej w życie, to jednak prace nad projektem tej ostatniej rozpoczęły się stosunkowo późno. Zespół redakcyjny, złożony z nie zawsze doświadczonych prawników, funkcjonował w sporej izolacji nie tylko od środowiska nauki, ale także od środowisk podatników i ich repre-

1 Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. Nr 27, poz. 111 ze zm.

zentantów, a nawet – po części – w izolacji od aparatu podatkowego. Ta przysłowiowa *splendid isolation* nie wyszła projektowi ustawy na dobre, czemu trudno się dziwić, zważywszy fakt, że materiałem wyjściowym prac zespołu redakcyjnego był tekst filologicznego przekładu niemieckiej ordynacji podatkowej – *Abgabenordnung* z 1977 r.

Podstawową słabością opracowanego wówczas projektu było – jak trafnie zdiagnozował to H. Dzwonkowski² – to, że filozofia prac nad nim postawiona była na głowie. Otóż zamiast przyjąć określony model stosunków prawnych oraz instytucji, w ramach których te stosunki miałyby się realizować, a następnie tworzyć przepisy, które możliwie wiernie by założenia ideowe odzwierciedlały, skoncentrowano się na „napisaniu przepisów”, licząc chyba na to, że jakoś – lepiej lub gorzej – da się nimi w procesie wymiaru i poboru podatków operować.

Rezultat, tj. ustawa – Ordynacja podatkowa z 29 sierpnia 1997 r. – był głęboko niezadowolający. Na aprobatę zasługiwały chyba tylko te przepisy ordynacji podatkowej, które dotyczyły postępowania podatkowego, gdyż były dosyć wierną kopią treści kodeksu postępowania administracyjnego z 1960 r. Ale już wprowadzone w projekcie modyfikacje przepisów o postępowaniu, o których tu mowa, w stosunku do kodeksowego wzorca, dały fatalne rezultaty. Do tego doprowadziło przekonanie, że projekt ustawy da się porządnie napisać w piwnicach gmachu Ministerstwa Finansów. Zmiany wspomnianej grupy przepisów w kolejnych latach obowiązywania ordynacji podatkowej zwiększyły tylko liczbę defektów legislacyjnych.

Przejawy bałaganiarstwa były oczywiste i liczne: miały przy tym różny wyraz. Prezentacja wszystkich ułomności, jakimi dotknięta była i jest nadal ordynacja podatkowa, wydaje się zbędna, poświęcono im bowiem wiele opracowań analitycznych, w których wskazywano zarówno braki w założeniach konstrukcyjnych, jak i konkretne usterki legislacyjne.³ Są też opracowania, w których podejmowano próbę „mierzenia” jakości aktu normatywnego, wykorzystując jako *exemplum*

2 Wypowiedź w trakcie dyskusji na VIII Konferencji Naukowej: Ordynacja podatkowa w praktyce. Ordynacja podatkowa w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz Trybunału Konstytucyjnego, Augustów 19–20 maja 2014 r.

3 Zob. przykładowo B. Brzeziński, Kierunki zmian przepisów ogólnych prawa podatkowego, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3–4, s. 33 i n.; *idem*, Ordynacja podatkowa a zagadnienia techniki legislacyjnej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 2–3, s. 9 i n.

ordynację podatkową – i te pomiary nie wypadły dla tej ustawy zadowalająco.⁴ Jedynie tytułem przykładu można przypomnieć, że w ordynacji podatkowej zdefiniowano podatek w sposób intrajęzykowy, przy jednoczesnym zdefiniowaniu niepodatkowej należności budżetowej w sposób metajęzykowy i na dodatek nie zdefiniowano w ogóle opłaty, mimo że przepis stanowiący o zakresie stosowania ordynacji podatkowej wymienia te kategorie danin, traktując je równorzędnie. Natomiast definicja podatku z art. 6 o.p. (intrajęzykowa) w sposób oczywisty powinna pojawić się w tekście przed definicją metajęzykową podatku z art. 3 pkt 3 o.p.

Te i wiele innych jeszcze słabości i niekonsekwencji w treści przepisów ustawy spowodowały, że kierownicy Katedr Prawa Finansowego Wydziałów Prawa polskich uniwersytetów na zjeździe w Szczecinie we wrześniu 1997 r. wystosowali apel do ówczesnego Marszałka Sejmu, Józefa Zycha (*notabene* prawnika) o wstrzymanie wejścia w życie uchwalonej już 29 sierpnia 1997 r. ustawy. Apel ten pozostał jednak bez odpowiedzi.

2. Sceptycyzm co do jakości legislacyjnej i funkcjonalności ordynacji podatkowej znalazł potwierdzenie w doświadczeniu pierwszych lat stosowania ustawy. Znamienne było to, że spora część krytyki płynęła ze strony aparatu podatkowego – izb i urzędów skarbowych. Było to przesłanką decyzji podjętej przez ówczesnego wiceministra finansów Jana Rudowskiego o rozpoczęciu prac nad przygotowaniem projektu nowej ordynacji podatkowej. Zadanie to powierzył zespołowi zorganizowanemu przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi,⁵ który w latach 2001–2002 przygotował nową wersję pierwszych czterech działów ordynacji podatkowej.

Pracowano w oparciu o założenie, że projekt ma być „uszlachetnioną” wersją obowiązującej od kilku lat ordynacji podatkowej, a celem prac było przede wszystkim wypłatanie ogólnego prawa podatkowego z bałaganu, w jakim się znalazło. Założenie to wydaje się z perspektywy lat słuszne. Projekt jednak – po odejściu z funkcji ministerial-

4 B. Brzeziński, *Ordynacja podatkowa... op. cit.*, s. 17 i n.

5 Zespołem kierował ówczesny Kierownik Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych prof. W. Nykiel, a w jego składzie znaleźli się także prof. B. Brzeziński, prof. Z. Chruścielowski, dr H. Dzwonkowski, prof. M. Kalinowski, dr M. Masternak i dr A. Olesińska.

nej jego inicjatora – został zarzucony. Nie można byłoby jednak powiedzieć, że trafił do kosza – ministerialni urzędnicy „powyciniali” z niego sporo przepisów, a następnie – nadając im przez przeredagowanie karykaturalną niekiedy postać – wprowadzili do tekstu ustawy przy kolejnej nowelizacji ordynacji podatkowej. Nowelizacji tych było – jak dotąd – tak wiele, że „objętość” przepisów wprowadzonych kolejnymi nowelizacjami do ordynacji podatkowej przekracza wyjściową objętość jej tekstu.

3. Trzeba też z kronikarskiego obowiązku zauważyć, że pomysł stworzenia nowej ordynacji podatkowej pojawiał się jeszcze wielokrotnie. Jednakże inicjatywy podejmowane najczęściej przez osoby pełniące funkcję wiceministra finansów gasły bądź to na skutek niezrozumienia tych inicjatyw przez ich służbowych przełożonych, bądź też na skutek niesprzyjającego klimatu politycznego. Tutaj trzeba też wspomnieć o oryginalnej, autorskiej koncepcji ordynacji podatkowej autorstwa H. Dzwonkowskiego.⁶ Jest to koronny dowód na to, że potrzeba daleko idącej rekonstrukcji ordynacji podatkowej z 1997 r. bądź też zastąpienia jej całkowicie nowym aktem prawnym istniała „od zawsze”.

Paradoksalnie, niska jakość przepisów ordynacji podatkowej miała swoją dobrą stronę. Otóż inspirowała ona, a wręcz wymuszała rozwój egzegetyki jej treści. Już na pierwszych konferencjach naukowych z zakresu prawa podatkowego, poświęconych nowej wówczas ordynacji podatkowej, wskazywano jej podstawowe wady.⁷ Z czasem powstał – ugruntowany dzisiaj tradycją – ruch konferencyjny, w którym znaczącą rolę odegrał białostocki ośrodek nauki prawa podatkowego, ruch poświęcony identyfikacji wad i błędów ordynacji podatkowej oraz sposobów ich neutralizacji w praktyce. Ten konferencyjny dorobek jest – jak na polskie warunki – dosyć imponujący.⁸ Warto też pamiętać o obszer-

6 Zob. H. Dzwonkowski, *Koncepcja budowy Ordynacji podatkowej w układzie funkcjonalnym* (zarys), „Monitor Podatkowy” 2012, nr 10.

7 Zob. B. Brzeziński (red.), C. Kosikowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Studia*, Łódź–Toruń 1999 i zamieszczone tam opracowania analityczne.

8 *Ordynacja podatkowa w praktyce – materiały konferencyjne*, Białystok 2007; L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Białystok 2008; R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009; M. Popławski (red.), *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, Białystok 2011; R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Białystok 2012; R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym*, Białystok 2013; R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, Białystok 2014.

nich, niekiedy dwutomowych nawet, wielokrotnie wznawianych komentarzach do ordynacji podatkowej, pisanych przez wybitnych teoretyków, sędziów administracyjnych i praktyków prawa podatkowego.⁹

4. Interesującym przedsięwzięciem organizacyjnym, w perspektywie którego rysował się projekt nowej ordynacji podatkowej, była praca studialna wykonana na zlecenie przewodniczącego Komisji Finansów Publicznych Sejmu RP dotycząca ogólnych założeń takiego aktu prawnego oraz perspektyw jego wprowadzenia w życie. Pracował nad nią zespół profesorów prawa podatkowego od listopada 2013 r. do stycznia 2014 r..¹⁰ Opracowano wówczas raport podsumowujący prace, który zawierał poglądy dosyć powszechnie podzielane przez środowisko nauki prawa podatkowego na kwestie legislacyjne związane z treściami ogólnego prawa podatkowego.

W raporcie wyrażono stanowisko, że dwuletni (przewidywany przez Komisję Finansów Publicznych) okres prac nad projektem ustawy jest okresem realnym, ale jednocześnie minimalnym, umożliwiającym przygotowanie projektu spełniającego zaledwie w stopniu dostatecznym podstawowe kryteria racjonalności. Tym niemniej – stwierdzono – ze względu na fakt, że możliwość wprowadzania kolejnych zmian do obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej jest już tylko drogą do dalszej destrukcji tego aktu prawnego i utraty przezeń zarówno minimum spójności merytorycznej, jak i utraty jakości warstwy legislacyjnej, podjęcie prac merytorycznych nawet w tak krótkim przedziale czasowym jest zasadne.

Przeważała przy tym opinia, że racjonalnym horyzontem czasowym na przeprowadzenie i finalizację prac nad nową ordynacją podatkową byłyby trzy lata. Gdyby, działając zgodnie z kanonami sztuki legislacyjnej, poprzedzić to pracami studialnymi, a przed finalizacją

9 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. I i II, Toruń 2007; H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2014; S. Babiarski, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013; L. Etel, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2013; B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa*, Wrocław 2013.

10 Zespół pracował pod kierownictwem prof. B. Brzezińskiego, a w jego skład wchodził ponadto: prof. H. Dzwonkowski, prof. L. Etel, prof. M. Kalinowski, prof. H. Litwińczuk, prof. A. Nita i prof. W. Nykiel. Raportu końcowego nie podpisał prof. H. Dzwonkowski.

projektu, przeprowadzić pogłębione prace analityczne nad jego treścią, to całość prac powinna mieścić się w okresie pięcioletnim.

W raporcie wyrażono pogląd o potrzebie wcześniejszego, a co najmniej równoległego w czasie rozwiązania szeregu problemów poza ordynacją podatkową, które – będąc wyrazem kulturowego i organizacyjnego zapóźnienia polskiego systemu podatkowego – wpływałyby niekorzystnie zarówno na kształt nowej ordynacji podatkowej, jak i ograniczałyby korzyści z niej płynące. Pozostawienie problemów bez ich rozwiązania powodowałoby nieuchronnie, że nowa ustawa byłaby *nolens volens* zachowawcza, a być może nawet w pewnych obszarach regulacji archaiczna – co prawda nie w stosunku do teraz obowiązującej ordynacji podatkowej, ale w stosunku do rozwiązań spotykanych już na świecie. Wskazano tu następujące problemy:

- brak wyodrębnienia służb podatkowych z resortu finansów (bądź w ramach resortu finansów) i poddania ich jednolitemu kierownictwu,
- brak społecznej kontroli nad aparatem podatkowym,
- brak instytucji rzecznika (–ów) praw podatników,
- utrzymywanie wielopostaciowości służb podatkowych,
- utrzymywanie dwuinstancyjności postępowania podatkowego (gdy chodzi o podatki państwowe).

W raporcie podkreślono też potrzebę utworzenia Komisji Kodyfikacyjnej, która jest już standardem tworzenia prawa także w Polsce, a której brak w prawie podatkowym staje się coraz bardziej uciążliwy.

Zespół, w załącznikach do raportu, wskazał zidentyfikowane problemy konstrukcji ordynacji podatkowej oraz rekomendowane sposoby ich rozwiązania (załącznik nr 1), a także stworzył ogólny zarys makiet nowej ordynacji podatkowej (załącznik nr 2).

Gdy chodzi o pożądaný zakres regulacji prawnej ordynacji podatkowej, zespół wyraził jednolite stanowisko, że jedyną zmianą w zakresie normowania ordynacji podatkowej powinno być włączenie do niej przepisów zawartych w ustawie o identyfikacji i ewidencji podatników. Nie rekomendowano natomiast spotykanych niekiedy w piśmiennictwie postulatów budowy i zamieszczenia w nowej ordynacji podatkowej zespołu przepisów dotyczących egzekucji należności podatkowych. Zasadny wydaje się też postulat rozciągnięcia przepisów ordynacji po-

datkowej na wszystkie daniny publiczne – z wyjątkiem tych, które wyraźnie wyłączy ustawa ustanawiająca określoną daninę.

Jednym z najważniejszych zadań, jakie staną przed legislatorami, będzie zrekonstruowanie i uporządkowanie siatki pojęć podstawowych, takich jak podatek, obowiązek podatkowy, zobowiązania podatkowe, należność podatkowa, zapłata podatku, nadpłata etc. Stan obecny, gdzie te pojęcia rozumiane są na poły intuicyjnie, jest wysoce niezadowolający i prowadzi do zbędnych w gruncie rzeczy dyskusji nad kwestiami podstawowymi, takimi np. jak relacja między postępowaniem wymiarowym a postępowaniem w sprawie zwrotu nadpłaty podatku.

Przeważa opinia, że ze względu na zobowiązaniowy charakter „trzonu” stosunków podatkowoprawnych należałoby w pierwszej kolejności ustalić, na ile możliwe jest wykorzystanie w tym wypadku siatki pojęciowo–terminologicznej wykorzystywanej w prawie cywilnym (nie utożsamiając oczywiście pojęć zastosowanych w obu dziedzinach prawa ze względu na istotne różnice w charakterze stosunków prawnych w nich występujących).

Sprawą otwartą jest to, czy i ewentualnie w jakim zakresie zasadne jest posługiwanie się pojęciem obowiązku podatkowego w przepisach ordynacji podatkowej. Definicja obowiązku podatkowego, która pojawiła się wraz z wejściem w życie ordynacji podatkowej z 1997 r., niewiele (jeśli cokolwiek) wniosła do systemu prawa podatkowego, a na dodatek pozostaje w istotnej niekiedy sprzeczności z pojęciem obowiązku podatkowego w rozumieniu poszczególnych ustaw podatkowych.

Rzeczą pilną jest sformułowanie w nowej ordynacji podatkowej zasad ogólnych prawa podatkowego. Zespół nie osiągnął jednak jednoznaczności co do tego, które cechy systemu prawa podatkowego można uznać za jego zasady ogólne i jaki miałyby być ich charakter. Tym niemniej jest to zagadnienie kluczowe, jako że posiadanie spetryfikowanych zasad ogólnych jest jednym z dowodów na „dojrzałość” określonej dziedziny prawa. W prawie podatkowym zasady takie formułuje, póki co, doktryna oraz orzecznictwo, ale brak normatywnego ich ujęcia staje się coraz bardziej oczywisty.

W dyskusji wskazywano najczęściej postanowienia mające wyraźne umocowanie konstytucyjne (legalizm), zasady wykładni prawa (*in*

dubio pro tributario) czy też klauzule ogólne (ogólna klauzula zapobiegająca unikaniu opodatkowania). Być może nie uda się stworzyć z tego katalogu zasad ogólnych *modo enumerativo*, ale konieczność stworzenia przepisów odzwierciedlających takie i podobne elementy systemu wydaje się być rzeczą oczywistą. Wskazywano też na potrzebę instytucjonalizacji rozwiązań zupełnie nowych, takich jak np. zakaz nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową (włącznie z konsekwencjami podatkowoprawnymi naruszenia takiego zakazu).

Zespół – dostrzegając zalety i wady rozmaitych rozwiązań – stanął na stanowisku, że ordynacja podatkowa powinna być zbiorem przepisów o charakterze „zrębowym”. Przepisy wiążące się z postanowieniami ordynacji podatkowej, ale dotyczące jednego czy też dwóch podatków powinny być lokowane w ustawach podatkowych – w przepisach końcowych tych aktów bądź w innych, podobnie położonych miejscach. Istnieje szereg argumentów przemawiających za takim stanowiskiem, spośród których wskazać warto potrzebę utrzymania ogólnego charakteru przepisów ordynacji podatkowej, co w konsekwencji umożliwiłoby koncentrację refleksji orzeczniczej i naukowej na ogólnych ideach, na jakich oparte są poszczególne instytucje prawne, a nie na wyjątkach czy wręcz technikaliach dotyczących poszczególnych podatków. Współcześnie przepisów odnoszących się do tego rodzaju kwestii jest sporo.

Ważnym składnikiem treści nowej ordynacji podatkowej powinno być – zdaniem członków zespołu – wytypowanie pojęć nadających się do zdefiniowania w jej przepisach. To zagadnienie obejmuje co najmniej dwie kwestie. Po pierwsze, chodzi o ustalenie, co powinno wejść do słowniczka wyrażeń ustawowych, a co do definicji autonomicznych, intrajęzykowych. Po drugie, chodzi o przesądzenie tego, czy możliwe jest zbudowanie słowniczka pojęć obowiązującego nie tylko na gruncie ordynacji podatkowej, ale na obszarze całego prawa podatkowego (ogólnosystemowych). Przemawia za tym to, że określone pojęcia definiowane są w podobny bądź też w identyczny sposób w rozmaitych ustawach (wartość rynkowa rzeczy bądź praw majątkowych, zorganizowana część przedsiębiorstwa, działalność gospodarcza, gospodarstwo rolne etc). Zespół uznał tę kwestię za istotną, ale jednocześnie stanął na stanowisku, że wymaga ona pogłębionych prac analitycznych.

W dyskusji zwrócono uwagę na to, że obok kwestii budowania definicji pojawia się też kwestia rezygnacji z niektórych definicji już istniejących. Ponadto zwrócono uwagę, że pewne wzorce podejścia do tego problemu znaleźć można w ordynacjach podatkowych innych państw – i one w pierwszej kolejności powinny być przedmiotem analizy na kolejnym etapie prac.

Prace zespołu, o których wyżej mowa, nie znalazły kontynuacji. Stało się to najprawdopodobniej z tego powodu, że ewentualnych rezultatów nie dałoby się zdyskontować przed kolejnymi wyborami parlamentarnymi. Jest to potwierdzenie tezy, że przyszła komisja kodyfikacyjna, jeśli powstanie – a takie są postulaty środowiskowe – powinna mieć stosunkowo mocne umocowanie formalne. Najlepiej byłoby wiązać ją ustawowo z parlamentem albo z Prezydentem Rzeczypospolitej Polskiej.

5. Znaczenie ordynacji podatkowej jako aktu porządkującego system prawa podatkowego i nadającego mu swoiste rysy jest duże. Jednakże nie towarzyszy temu, jak dotąd, odpowiednia troska o jakość tego aktu, i to zarówno w kategoriach aksjologicznych, jak i techniczno-legislacyjnych. Wydaje się, że jedną z przyczyn tego stanu rzeczy jest niezasadne przekonanie, że jest to w istocie rzeczy jedynie zbiór przepisów o charakterze techniczno-proceduralnym. Esencja prawa podatkowego tkwi – zdaniem tak myślących – w ustawach podatkowych, bo tylko one owocują pieniędzmi dla budżetu.

Nie ma tu potrzeby tłumaczenia błędności takiego stanowiska. Tym niemniej jest ono – jak się wydaje – dobrze zakorzenione w kręgach nieprawniczych. Z tego bierze się pełne *désintéressement* problematyką ogólnego prawa podatkowego ze strony kolejnych ministrów finansów w Polsce – ekonomistów z wykształcenia i przekonania. Dziwić tylko może to, że współczesny ekonomista, i to nawet sprawujący wysoką funkcję państwową, nie rozumie znaczenia formy (dobrego prawa) dla treści (poprawnego i efektywnego funkcjonowania systemu podatkowego). Hipotetycznym wytłumaczeniem tego stanu rzeczy są być może kalkulacje polityczne, rzutujące na strategię legislacyjną w aktualnej sytuacji politycznej i przesuwające akty prawne, takie jak ordynacja podatkowa, do dalszego szeregu priorytetów legislacyjnych.

Potrzeba utrzymywania ordynacji podatkowych w należyтым stanie przebiega się jednak do świadomości społecznej. Dotyczy to nie tylko Polski. W Hiszpanii, w roku 2003 parlament uchwalił nową, poważnie zmodernizowaną ordynację podatkową.¹¹ Natomiast w państwach Ameryki Łacińskiej powstał ruch intelektualny nakierowany na pewnego rodzaju unifikację krajowych systemów prawa podatkowego w obszarze ogólnego prawa podatkowego.¹²

W krajach Ameryki Łacińskiej w ostatnim trzydziestoleciu wyraźnie wzrosło zainteresowanie kodyfikacją prawa podatkowego. Wyraża się to zarówno w opracowaniach analitycznych o charakterze doktrynalnym, jak i przygotowaniem modeli kodeksów podatkowych, mających powiązać koncepcje kodyfikacyjne z praktyką legislacyjną poszczególnych państw.

Wiąże się to w znacznej mierze z działalnością powstałego w roku 1956 Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Instytut podjął i kontynuuje do dzisiaj działalność naukową, koncentrując się na najważniejszych problemach z zakresu tworzenia i funkcjonowania prawa podatkowego oraz administracji podatkowej. Rezultatem jego corocznych kongresów są uchwały i rekomendacje dotyczące kluczowych zagadnień współczesnego systemu podatkowego i jego prawnych aspektów. Jego opiniotwórcza rola jest niekwestionowana.

Trzeba zaznaczyć, że w krajach Ameryki Łacińskiej wyraźnie przeważa koncepcja nie kodeksowego (całościowego) ujęcia prawa podatkowego w jednym akcie prawnym, ale – pod wpływem niemieckiego wzorca Reichabgabenordnung z 1919 r. – zastosowanie znajduje ordynacja podatkowa jako zbiór przepisów ogólnych prawa podatkowego. Pod nieco mylącymi nazwami – np. *codigo tributario* – kryją się treści właściwe dla ordynacji podatkowej w europejskim tego słowa rozumieniu.

W procesach kodyfikacyjnych w państwach tego obszaru niebagatelną rolę odgrywają modele kodeksów. Są to rekomendowane wzorce budowy kodeksu prawa podatkowego, opracowywane zarówno przez poszczególne autorytety podatkowe (zwykle profesorów prawa), jak

11 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

12 Bliżej o tym B. Brzeziński, Problemy kodyfikacji prawa podatkowego w krajach Ameryki Łacińskiej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 3 (w druku).

i organizacje zajmujące się badaniem funkcjonowania prawa podatkowego i systemów podatkowych.

Model OEA/BID (1967) – obecnie znany jako model ILADT – przygotowano w ramach programu: Reforma tributaria para América Latina, el Programa Conjunto de Tributación, prowadzonego przez Organización de los Estados Americanos, Banco Interamericano de Desarrollo (Comisión Económica para América Latina).

Model CIAT (1997) opracowany został przez organizację zrzeszającą administracje podatkowe krajów Ameryki Łacińskiej – Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Oba te modele stały się przedmiotem analizy i szerokiej debaty o charakterze doktrynalnym.¹³ Porównanie założeń aksjologicznych oraz ideologii, w oparciu o które zbudowano oba modele, wypadło dosyć wyraźnie na niekorzyść modelu CIAT. Stwierdzono, że podczas gdy model ILADT zbudowany jest na demokratycznej podstawie obowiązku podatkowego, model CIAT (1997) opiera się na archaicznym, nieprzystającym do współczesności wzorcu działania władczego, autorytarno-opresywnego.¹⁴ Tezę tę uzasadnia spostrzeżenie, że niektóre rozwiązania proponowane w treści modelu CIAT są w oczywisty sposób sprzeczne z postanowieniami konstytucji państw, których administracja należy do tej organizacji.

Trzeba – na marginesie – podkreślić, że przegląd rozwiązań systemowych spotykanych w państwach Ameryki Łacińskiej skłania do sformułowania tezy, że wpływ wspomnianych wyżej modeli na rozwiązania legislacyjne przyjęte w poszczególnych państwach tamtego regionu nie jest przemożny. Tylko niektóre ordynacje podatkowe jednoznacznie odzwierciedlają rozwiązania modelowe. Za rozwiązaniami modelu ILADT podąża kodeks podatkowy Boliwii z roku 1970. Duże podobieństwo do modelu wykazuje też kodeks podatkowy Kostaryki z 1970 r. Kodeks podatkowy Urugwaju, który wszedł w życie w 1975 r. za punkt wyjścia także przyjął rozwiązania modelu ILADT, ale zostały one dosyć głęboko przepracowane i zmodyfikowane.¹⁵ W piśmienictwie latynoamerykańskim panuje dosyć jednoznaczna opinia, że ko-

13 *Ibidem*, cytowana tam literatura.

14 J. Ferreiro Lapatza, La codificación en América Latina. Análisis Comparativo de los modelos OEA/BID (1967) y CIAT (1997), „Tax Journal” 2002, vol. 29, nr 169, s. 336.

15 B. Brzeziński, Problemy kodyfikacji prawa podatkowego w krajach Ameryki Łacińskiej, *op. cit.*

deksy podatkowe (tj. ordynacje podatkowe), w szczególności te, które oparte są bardziej lub mniej bezpośrednio o rozwiązania wzorcowe, prawidłowo respektują wartości i zasady konstytucji swoich państw.¹⁶

6. Na zakończenie, nawiązując do tytułu artykułu, można powiedzieć, że idea stworzenia nowej ordynacji podatkowej jest już w pełni dojrzała, natomiast tytułowe „konkretne działania” nie znalazły jak dotąd urzeczywistnienia. Jest to dowodem na niską współczesnie, w Polsce, sprawność systemu sterowania procesami tworzenia prawa. Oczywiście, przez nikogo niekwestionowana potrzeba stworzenia nowej ordynacji podatkowej przez co najmniej dziesięciolecie nie wywołuje należytej reakcji decydentów. Dowodzi bądź to niedojrzałości, bądź też patologii szeroko rozumianego systemu zarządzania sprawami publicznymi w kraju.¹⁷ Nienormalność tej sytuacji widoczna jest w całej jaskrawości, gdy jednocześnie obserwuje się „załatwianie” błyskawicznie wydawanymi ustawami spraw, których społeczna waga nie jest raczej większa niż sprawne funkcjonowanie systemu podatkowego.

Patrząc na zagadnienia kodyfikacyjne z szerszej niż krajowa perspektywy można wyrazić pewne zdziwienie, że żadnych kroków w kierunku unifikacji ogólnego prawa podatkowego nie podejmuje Unia Europejska. Jeśli ujednolicanie zasad opodatkowania poszczególnymi podatkami może budzić (i budzi) z rozmaitych względów opór państw członkowskich, to wydaje się, że nie powinno być zasadniczych przeszkód ku temu, aby ujednolicić zasady zapłaty podatków, operowania i wymiany informacji podatkowych, przedawnienia zobowiązań w zakresie podatków etc. Być może podjęcie prac nad modelem kodeksu podatkowego dla państw Unii Europejskiej spowodowałoby stopniowe zbliżanie rozwiązań prawnych w państwach członkowskich, a tym samym umacniałoby prawne podstawy wspólnego rynku. Może się bowiem okazać, że w pewnym momencie regulacje ogólnego prawa podatkowego – różne w różnych państwach członkowskich – także prowadzą do zakłóceń w funkcjonowaniu tego rynku. Być może w pro-

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ Już po oddaniu tego materiału do druku Rada Ministrów wydała rozporządzenie powołujące do życia Komisję Kodyfikacji Ogólnego Prawa Podatkowego, Dz.U. z 2014 r. poz. 1471.

cesie standaryzacji ogólnego prawa podatkowego byłby opracowany wcześniej model ordynacji podatkowej.¹⁸

18 Z kronikarskiego obowiązku odnotować trzeba istnienie modelu kodeksu prawa podatkowego przygotowanego przez Międzynarodowy Fundusz Monetarny; zob. IMF Legal Department, Tax Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law, September 29, 2000

O POTRZEBIE ZMIAN W ORDYNACJI PODATKOWEJ

Henryk Dzwonkowski

1. W pierwszej kolejności należy odpowiedzieć na pytanie, czy właściwym byłby powrót do k.p.a. Mimo krytyki odejście od postępowania administracyjnego zaowocowało rozwojem ogólnego prawa podatkowego, mimo wszystkich jego znanych wad. Należy to oceniać jako postęp i uznać, że cofnięcie się do formuły k.p.a. byłoby krokiem wstecz. Nie oznacza to, że nie należy korzystać z równolegle powstającego dorobku postępowania administracyjnego, choć warto podkreślić, że również k.p.a. może obecnie wzorować się na ordynacji podatkowej. Dorobek ordynacji był bowiem w ostatnich latach szeroki i dynamiczny.

2. W dalszej kolejności wskazać należy, jaką ścieżkę pracy nad ordynacją podatkową należy wybrać?

Wykluczyć należy przy tym w pierwszej kolejności elementy metod prymitywnych, które nie zawierają żadnej myśli przewodniej, choć mogą technicznie wspomagać prace legislacyjne. Należą do nich prace na istniejącym materiale normatywnym oraz korzystanie z dorobku orzecznictwa, w tym nawet uchwał NSA.

Prima facie racjonalnym sposobem zbudowania zakresu i wyznaczenia treści ordynacji podatkowej powinno być skatalogowanie jej instytucji prawnych i dodanie albo wyeliminowanie dodatkowo potrzebnych lub zbędnych. Takie podejście, które ograniczyłoby się do operowania na istniejącym materiale normatywnym, utrwaliłoby jed-

nak obecny zestaw rozwiązań ze wszelkimi trudnościami jego uporządkowania. Wydaje się więc, że należy poszukiwać innego rozwiązania.

Wsparcie merytoryczne dla budowy ordynacji podatkowej stanowić powinny w zasadzie uchwały NSA i orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Należy jednak mieć świadomość, że nie wszystkie uchwały są powszechnie akceptowalne. Ponadto, ich wymowa powinna być zbieżna z nowo przyjętą koncepcją ordynacji. Tezy uchwał sprzeczne z założeniami powinny być na nowo przemyślane i zweryfikowane. Uchwały przenoszone wprost do legislacji, ładnie nawet sformułowane i dlatego chętnie wykorzystywane w rozstrzygnięciach indywidualnych, nie zawsze tworzą poprawne normy generalne (ogólne w sensie podmiotowym i abstrakcyjne co do przedmiotu).

3. Jakie powinny być kryteria przyjmowania założeń koncepcyjnych i szczegółowych rozwiązań? W jednym i drugim przypadku i koncepcje, i rozwiązania szczegółowe powinny mieć podstawy naukowe. Wiedza praktyczna pochodząca z praktyki orzeczniczej sądów i organów podatkowych jest bezcenna, ale dotyczy spraw jednostkowych. Na podstawie przypadków jednostkowych, choćby wielu, nie można zbudować prawidłowej całościowej konstrukcji teoretycznej. Praktyka nie ma narzędzi badawczych, a jedynie zbiór wiedzy o przypadkach. Oczywiście dobrze jest połączyć te umiejętności. Bo założenia powinny być kompleksowe, spójne i weryfikowalne w świetle wiedzy i doświadczenia życiowego, odwoływać się do rzeczywistości. Choć ostatecznie będą to normy prawne, które nie podlegają kryterium oceny prawdy i fałszu w sensie logiki formalnej. Reguły prawne powinny jednak normować rzeczywiście występujące w sferze prawnie regulowanej zachowania, a nie tworzyć konstrukcje fikcyjne. Należy więc unikać w miarę możliwości pojęć i zwrotów konwencjonalnych, które tworzy się w prawie podatkowym z reguły wtedy, gdy badanie naukowe nie zostanie do końca przeprowadzone i przyjmuje się, że zwrot „X” „z dużym prawdopodobieństwem” albo „przy przyjęciu pewnych konwencjonalnych założeń” „intuicyjnie odpowiada znaczeniu „Y”. Takie domykanie kolaniem legislacji świadczy o powierzchowności pracy naukowej nad każdym zagadnieniem. Celem ostatecznym będzie zatem stworzenie adekwatnej do rzeczywistości reguły zachowania o dobrze wyrażo-

nej językiem jasnej funkcji. Warunkiem jest jednak rozumienie przez tworzącego prawo celu danego unormowania.

4. Jaki „klucz” przyjąć do budowy ordynacji podatkowej z punktu widzenia jej zakresu?

- 1) Wykluczylismy już wyżej skorzystanie z wzorca k.p.a., który nie rozwiązywałby wielu problemów, a rodziłby nowe, nieznane ostatnim doświadczeniom polskim sprzed wejścia w życie ordynacji podatkowej.
- 2) Pierwsze założenie to stworzenie z ordynacji podatkowej zbioru unormowań ogólnych, zawierających podstawowe pojęcia i pozostawienie w aktach tzw. prawa materialnego o poszczególnych podatkach (szczegółowego), rozwiązań normujących zachowania odnoszące się do konkretnego podatku (podatków, jeśli będzie ich w jednym akcie więcej).
- 3) Alternatywą dla powyższego rozwiązania byłoby „wyciągnięcie przed nawias” wszystkich rozwiązań wspólnych dla poszczególnych grup przepisów. Typowym przykładem mogą być procedury wymiarowe w podatkach rolnym, leśnym i od nieruchomości dla osób fizycznych oraz w podatku od spadków i darowizn, nazywane błędnie „powstawianiem zobowiązań z mocy decyzji”.
- 4) To ostatnie rozwiązanie jest racjonalne, gdyż redukuje znacznie materiał normatywny, czyni go bardziej przejrzystym, spójnym i konsekwentnym. Upraszcza prawo podatkowe.
- 5) Kolejnym założeniem byłoby skupienie w ordynacji wszelkich procedur podatkowych rozproszonych w innych aktach prawnych, takich jak kontrola skarbową i inne ustawy regulujące postępowanie podatkowe. Z drugiej zaś strony odesłanie do ordynacji podatkowej w tych regulacjach prawnych, które mogłyby korzystać z reguł jej procedur.
- 6) Dyskusyjne może być włączenie do ordynacji podatkowej przepisów o egzekucji. Stanowią one rdzeń regulacji o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Sprawy tej nie należy więc przesądzać, lecz zbadać ją w toku prac przedlegislacyjnych.

- 7) Ordynacja podatkowa powinna mieć jednolitą formułę układową. Moim zdaniem przepisy powinny być ułożone według schematu: powstawanie, wymiar i wykonywanie. Jeśli nie, to należy poszukać formuły konkurencyjnej, lepiej uzasadnionej. Każdy inny układ będzie bałaganem na wzór dotychczasowego układu.
- 8) Obowiązek to pojęcie, które wyraża powstawanie stosunku prawnego. Zobowiązanie podatkowe to wymierzony obowiązek podatkowy. Jedynie połączenie założeń z lit. e i f zapewni spójność ordynacji oraz całego prawa podatkowego.
- 9) W moim przekonaniu ordynacja podatkowa powinna powstawać „w jednej głowie”. Rozumiem przez to, że byłaby to praca zbiorowa posiadająca jednak lidera o bardzo silnej pozycji, narzucającego swoją koncepcję i decydującego o wszystkich wątpliwościach.
- 10) Poszczególne przepisy powinno się tak budować, że ich pierwotny kształt powinien stanowić zestaw uprawnień i obowiązków, które powinny się w nich znaleźć. W następnej kolejności należy napisać językową formułę przepisu. Uprawnienia i obowiązki powinny poprzedzać i determinować formułę językową.
- 11) Równolegle z procedurami ordynacji należy zbudować administrację podatkową dostosowaną do realizacji jej zadań. Ustalenia w zakresie struktur i kompetencji administracyjnych nie powinny przełamywać (dominować) nad regułami proceduralnymi.
- 12) Przyjęcie określonych założeń merytorycznych nie może przesądzać o konkretnych rozwiązaniach, jeżeli wymagania językowe skłaniają do zmian konstrukcji prawnych. Język i możliwość stworzenia odpowiednich reguł mogą i powinny modyfikować pierwotne założenia koncepcyjne.

CZY POTRZEBNA JEST NOWA ORDYNACJA PODATKOWA?

Leonard Etel

1. Generalna przebudowa ordynacji podatkowej jest potrzebna z wielu powodów. Zasadniczym jest ten, że chyba wszyscy tego chcą.¹ Postulaty zasadniczych zmian i przebudowy ordynacji podatkowej są formułowane nie tylko przez podatników permanentnie narzekających na jakość prawa podatkowego, ale także przez organy podatkowe, naukę i judykaturę.² Źle skonstruowany przepis to nie tylko kłopot podatnika, który go bardzo często nie rozumie i przez to nie wie, jak się zachować, ale także problem organu podatkowego, który musi go stosować, także nie rozumiejąc. Nie wspomnę już o sądach i doktrynie, gdzie sztuka wykładni stosowana w odniesieniu do lichych przepisów bardzo często prowadzi też do takich samych wyników. Charakterystyczne jest przy tym, że postulaty te dotyczą już nie tylko poszczególnych przepisów, ale całych instytucji, działów i struktury obowiązującej ordynacji podatkowej.

Skąd te nasilenie w ostatnim czasie postulatów, których celem jest potrzeba gruntownych zmian w ordynacji? Akt ten został przygotowa-

1 Nawet jej twórcy wskazują na potrzebę wprowadzenia zmian – zob. prof. Modzelewski, O tym co zmienić w Ordynacji podatkowej, <http://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/143475>.

2 B. Brzeziński, Ordynacja podatkowa – perspektywy zmian, „Prawo i Podatki” 2006, nr 1; G. Gołębiowski (red.), H. Dzwonkowski (red.), Konferencja „Zmiany w Ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia”, Warszawa, 8 stycznia 2013 r.; Ministerstwo Gospodarki, Nowa Ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji, Warszawa, październik 2014; PKPP Lewiatan, Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości 2014, Warszawa, kwiecień 2014 r., dostęp: <http://www.konfederacja Lewiatan.pl>

ny prawie 20 lat temu, wszedł w życie 1 stycznia 1998 r. i w ciągu tego czasu ponad 80 razy był nowelizowany. Można więc powiedzieć, że ordynacja zestarzała się i już dzisiaj nie odpowiada wymogom stawianym tego typu aktom. A starzeje się brzydko. Jest tak z kilku powodów.

2. Przede wszystkim prawo podatkowe rozwija się bardzo dynamicznie z uwagi na to, że różnego rodzaju zjawiska i procesy będące przedmiotem jego regulacji podlegają ciągłej ewolucji. Najlepszym przykładem są instrumenty prawne wykorzystywane w obrocie gospodarczym, które co do zasady muszą być uwzględnione w prawie podatkowym. Są one tworzone i wykorzystywane bardzo często jedynie po to, aby nie płacić podatków. Do niedawna optymalizacja podatkowa nie była tak powszechnie stosowana jak obecnie. Musi to znaleźć odzwierciedlenie w ordynacji podatkowej.

Innym przykładem obiektywnego czynnika wymuszającego zmiany w ordynacji jest wykorzystywanie środków komunikacji elektronicznej w kontaktach z podatnikiem. Kto w 1997 roku myślał o tym, że będzie to jeden z najdogodniejszych i najtańszych sposobów doręczania decyzji, wezwań, składania deklaracji czy też udzielania informacji? W chwili obecnej jest to jeden z ważniejszych problemów do uregulowania w o.p. Trudno to będzie zrobić – tak jak obecnie – w drodze dopisywania do obowiązujących regulacji kolejnych, uszczegóławiających funkcjonowanie komunikacji elektronicznej. Trzeba to unormować całościowo i w uporządkowany sposób, co nie jest możliwe w drodze kolejnych nowelizacji przepisów.

3. Nie bez wpływu na kształt o.p. miało wejście Polski do UE i związane z tym uwarunkowania prawne. W pierwotnym kształcie w o.p. nie było w ogóle przepisów dotyczących np. wymiany informacji podatkowych pomiędzy państwami UE czy też dopuszczalności pomocy publicznej udzielanej w formie różnorakich preferencji podatkowych. Stosowne unormowania dosyć szybko zostały wprowadzone do o.p., ale można mieć duże wątpliwości co do racjonalności ich konstrukcji, co daje się zauważyć po kilkuletnim stosowaniu przepisów dotyczących zwłaszcza pomocy publicznej.³ Niektóre z tych regu-

3 Regulacje dotyczące wymiany informacji z innymi państwami są regulowane w prawie międzynarodowym, a także w dużej mierze są implementacją dyrektyw UE regulujących te kwestie.

lacji wymagają rekonstrukcji. Jako przykład można wskazać, że terminy przedawnienia zobowiązania podatkowego z o.p. (co do zasady 5 lat) nie są dostosowane do terminu przedawnienia zwrotu pomocy publicznej (10 lat) uzyskanej w postaci ulgi uznaniowej.

4. Wejście Polski do UE, rozwój technologii, a także zjawisk i procesów będących przedmiotem prawa podatkowego jest przyczyną obiektywną dezaktualizacji rozwiązań przyjętych w o.p. kilkanaście lat temu. Trzeba stwierdzić, że ustawodawca starał się temu zapobiec, dokonując w tym akcie zmian, niekiedy bardzo obszernych. Ciągłe nowelizacje o.p. w większości przypadków miały na celu dostosowanie tego aktu do bieżących problemów związanych ze stosowaniem jej przepisów. Pojawiał się problem i ustawodawca reagował, wprowadzając określoną regulację. Było to przysłowiowe „łatanie dziur”. I to widać w obowiązującej o.p. Nie było to przemyślane budowanie nowego aktu w oparciu wcześniej wypracowany wzorzec – model docelowej części ogólnej prawa podatkowego. Tak ciągle poprawiana o.p. traciła swoją pierwotną strukturę, która także nie była bez wad. W efekcie obecny układ o.p. budzi jeszcze więcej zastrzeżeń niż ten pierwotny. Ciągłe dopisywanie nowych kawałków o.p. nie mogło poprawić jej struktury. Przykładem może być zawartość przedmiotowa poszczególnych działów. Pogrupowanie przepisów w ramach 12 działów ma sens, gdy ich zawartość jest mniej więcej porównywalna. Tymczasem są działy bardzo obszerne (dział IV Postępowanie podatkowe ma ok. 150 artykułów) i działy, gdzie znajduje się jeden przepis (dział VIII – Przepisy karne). Można też mieć zasadne wątpliwości co do potrzeby utrzymania rozdziału 21 – Odpowiedzialność odszkodowawcza w dziale IV, składającego się z jednego artykułu, który ma tylko i wyłącznie charakter informacyjny.⁴ Trudno jest racjonalnie uzasadnić to, że regulacje dotyczące indywidualnych interpretacji podatkowych znajdują się w dziale II – Organy podatkowe i ich właściwość, a samodzielnym działem IIa są przepisy w sprawie cen transakcyjnych. Zarówno interpretacje, jak i ceny transferowe są to szczególne procedury podatkowe, które powinny znaleźć się w oddzielnym dziale o.p.

4 Art. 260. Do odpowiedzialności odszkodowawczej stosuje się przepisy prawa cywilnego.

Podobnie rzecz ma się np. z ulgami uznaniowymi, które są uregulowane w art. 67a (umorzenie, odroczenie i rozłożenie na raty), ale również w art. 22 § 2 (zwolnienie płatnika z obowiązku poboru podatku lub ograniczenie poboru zaliczek) i art. 48, gdzie jest unormowana instytucja odroczenia terminów przewidzianych w prawie podatkowym innych niż termin płatności podatku (ten ostatni jest uregulowany w art. 67a).

Nie są to jednak najważniejsze mankamenty obowiązującej ustawy. Jestem przekonany, że najprościej będzie zminimalizować wyżej zasygnalizowane wady technicznolegislacyjne. Myślę tu przede wszystkim o języku ustawy oraz jej systematyce wewnętrznej. Większego nakładu pracy wymagają zmiany o charakterze merytorycznym, dotyczące przedmiotu regulacji.

5. Wśród nich na pierwszy plan wysuwa się potrzeba zapisania w o.p. zasad ogólnych prawa podatkowego. Jest to najczęściej formułowana w literaturze przyczyna uzasadniająca zmiany w obecnie obowiązującej o.p. Nie tylko wg mnie jest to jedna z najtrudniejszych, ale zarazem najważniejszych rzeczy do zrobienia w nowej o.p. W chwili obecnej można już mówić o ukształtowaniu się w orzecznictwie i doktrynie kilku podstawowych dyrektyw postępowania, które określane są zasadami ogólnego prawa podatkowego. W momencie przygotowania jeszcze obowiązującej o.p. (początek lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku) ani orzecznictwo sądowe, ani nauka nie wykształciły jeszcze w sposób wyraźny takich zasad, które mogły być traktowane jako podstawowe dla prawa podatkowego (np. nakaz wyważania interesu publicznego i podatnika, zakaz rozstrzygania wątpliwości na korzyść fiskus, zakaz poszerzania obowiązków podatkowych lub ograniczania uprawnień w drodze analogii, ustawowe określanie wszystkich elementów konstrukcji podatku). W chwili obecnej dyrektywy te już funkcjonują w praktyce, co widać zwłaszcza w orzeczeniach sądów. Nie mają one jednak formy zamkniętego katalogu, ale niektóre z nich są już powszechnie akceptowane.⁵ Nie można uporządkować części ogólnej prawa podatkowego bez ich wyartykułowania w przepisach ogólnych or-

5 B. Brzeziński, *Ordynacja podatkowa w świetle kryteriów oceny jakości aktów normatywnych*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009, s. 23 i n.

dynacji podatkowej. Stąd też powinien to być jeden z podstawowych elementów składowych nowej o.p.

Największym wyzwaniem związanym z przygotowaniem nowej ordynacji jest stworzenie takich mechanizmów, które prowadziłyby do wyważenia interesu publicznego i interesu podatnika. Nie można bezkrytycznie promować rozwiązań faworyzujących fiskusa czy też podatnika. Sprawy sporne muszą być rozwiązywane z poszanowaniem prawa podatnika, ale także z uwzględnieniem interesu państwa, czyli – w uproszczeniu – organizacji finansowanej przez wszystkich podatników. Jest to bardzo trudne, ale można starać się to osiągnąć, wprowadzając do ordynacji określone zasady – dyrektywy nakazujące interpretację wątpliwości z uwzględnieniem „interesów” obu stron stosunku podatkowego. Nie jest to nic nowego, ponieważ taki sposób interpretowania prawa wynika z Konstytucji RP.

Warto zwrócić uwagę, że w obecnej o.p. zasady ogólne już funkcjonują, z tym że są one zamieszczone w dziale IV Postępowanie podatkowe. Muszą być one (przynajmniej niektóre z nich) przeniesione do przepisów ogólnych, ponieważ zasada legalizmu, zaufania, udzielania informacji czy też przekonywania nie mogą obowiązywać – a na to wskazuje ich umiejscowienie – jedynie na gruncie postępowania podatkowego.⁶ Przestrzeganie tych zasad jest także konieczne we wszystkich relacjach zachodzących pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem.

Wyżej wskazane zasady prawa podatkowego obowiązywałyby nie tylko na gruncie o.p. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na interesujący postulat, który został sformułowany w literaturze odnośnie do stosunku ordynacji do innych ustaw podatkowych. Zgodnie z nim należy wprowadzić obowiązek dokonywana wykładni ustaw podatkowych zgodnie z ordynacją podatkową,⁷ a szczególnie sformułowanymi w niej zasadami ogólnymi.

6. Za dokonaniem zmian w o.p. przemawia też postulowana potrzeba określenia praw podatnika w formie otwartego katalogu zawartego w jednym dokumencie. Można to zrobić w formie „miękkiej”, tj. karty lub deklaracji prawa podatnika albo też „twardej” – poprzez

6 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 633.

7 A. Gorgol, *Ordynacja podatkowa czy daninowa?*, *Państwo i Prawo* 2012, nr 4.

wyartykułowanie tych praw w o.p. Wskazuje się, że wyeksponowanie praw podatnika w jednym miejscu (karcie lub ustawie) służy polepszeniu relacji pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi. W Polsce 18 maja 2011 roku ogłoszona została Deklaracja praw podatnika, ale jej wpływ na polepszenie relacji pomiędzy nimi a organami podatkowymi nie jest duży.⁸ W związku z tym należałoby w nowej o.p. określić najważniejsze i już ugruntowane w literaturze i orzecznictwie prawa podatnika. Taki ich „remanent” pozwoliłby odnieść je do szczegółowych uprawnień podatnika wynikających z o.p. i odpowiedzieć na pytanie, czy w sferze prawnej prawa te mogą być należycie chronione. Ich sformułowanie w ustawie miałoby też wpływ na praktykę stosowania prawa, a zwłaszcza jego wykładnię. Kwestią do rozstrzygnięcia jest to, czy w o.p. mają być zawarte podstawowe prawa podatnika w ujęciu ogólnym (w tym człowieka i obywatela), czy też – za czym się opowiadam – specyficzne prawa przysługujące tylko podatnikom, a wynikające z prawa podatkowego.⁹

7. Zmiany w o.p. są konieczne również z uwagi na ogromny dorobek orzeczniczy. Sądy bardzo często wyjaśniały istotę poszczególnych regulacji, która była następnie akceptowana przez organy podatkowe i podatników. Można jednak wskazać na wiele kontrowersyjnych rozstrzygnięć, które potęgowały spory interpretacyjne. Wiele z nich można rozwiązać jedynie w drodze zmian ustawy. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Trybunał wydał ponad 20 orzeczeń dotyczących zgodności przepisów o.p. z konstytucją.¹⁰ Nie w każdym przypadku stwierdzał niezgodność tych przepisów z ustawą zasadniczą, ale zarzuty formułowanych w uzasadnieniach wyroków świadczą o wielu zasadniczych mankamentach tego aktu, na co wskazywano w literaturze tuż po jego uchwaleniu.¹¹ Nie

8 B. Brzeziński, Kwartał po ogłoszeniu. Deklaracja prawa podatnika – i co dalej?, rozmowa przeprowadzona przez Beatę Chanowską-Dymlang, „Prawo i Podatki” 2011, nr 9 oraz komentarz prof. B. Brzezińskiego, [w:] Raport EY pt. System stworzony od podstaw, czyli prawdziwa historia 25-lecia polskich podatków.

9 B. Szczurek, Koncepcja ochrony prawa podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy, Warszawa 2008, s. 155 i n.

10 Sygn. akt K 28/96; K 15/98; K 20/02; K 4/03; Sk 68/03; Sk 46/05; K 53/05; P 36/05; P 20/06; Sk 63/06; P 24/06; P 80/08; Sk 32/07; Sk 36/07; Sk 21/08; Sk 10/08; P 26/10; Sk 2/10; P30/11; Sk 18/09; Sk 40/12.

11 C. Kosikowski, Konstytucyjność Ordynacji podatkowej, „Państwo i Prawo” 1998, nr 2.

wszystkie wątpliwe co do ich zgodności z konstytucją regulacje o.p. zostały już z niej usunięte w wyniku zmian. To także przemawia za tym, aby rozpocząć prace nad nowym aktem.

8. Niektóre z rozwiązań wprowadzonych w życie 16 lat temu zostały w wyniku kolejnych nowelizacji zepsute albo stały się trudne w stosowaniu i muszą ulec generalnej przebudowie. Najlepszym przykładem są regulacje dotyczące terminów przedawnienia zobowiązania podatkowego, które są w łatwy sposób przerywane lub przedłużane przez organy podatkowe. Innym przykładem może być nadpłata podatku, której konstrukcja prawna jest nadmiernie skomplikowana i przez to prowadzi do powstawania licznych sporów interpretacyjnych. Przepisy te muszą być radykalnie uproszczone. Ustalenie zasad oprocentowania nadpłaty albo też różnic pomiędzy stwierdzeniem a określeniem nadpłaty przy kilkakrotnym odsyłaniu do innych przepisów jest bardzo trudne. Równie złożony jest tryb stwierdzania nadpłaty, gdzie najpierw należy określić wysokość zobowiązania – jak przyjmują sądy – w odrębnym postępowaniu podjętym po wszczęciu postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Konstrukcja prawna nadpłaty w wyniku ciągłego „poprawiania” stała się niezrozumiała nie tylko dla podatników.

Innym przykładem „przeregulowania” jest instytucja pełnomocnictwa, która straciła swój pierwotny charakter wynikający z kc. także w wyniku ciągłego poprawiania. W obowiązującej ordynacji poza klasycznym pełnomocnikiem w rozumieniu kc. (art. 136) można jeszcze wskazać dodatkowo: pełnomocnika w sprawach doręczeń (art. 145), pełnomocnika do podpisywania deklaracji (art. 80a), dwóch „reprezentantów” podatnika na etapie kontroli podatkowej (art. 281a i 284), kuratora oraz przedstawiciela (art. 138) oraz kuratora spadku (art. 205a). A jednocześnie nie ma czegoś takiego jak pełnomocnictwo ogólne do wszelkich spraw podatkowych.

Niektóre z funkcjonujących w o.p. przepisów nie sprawdziły się w praktyce i muszą być zmienione. Jako przykład można podać instytucję rozprawy, która może być przeprowadzana na etapie postępowania odwoławczego, ale w praktyce nie jest to rozwiązanie stosowane.¹² W literaturze wskazuje się przydatność tej instytucji na etapie postę-

12 W k.p.a. rozprawa może być zarządzana w każdym stadium postępowania (art. 89 § 1 k.p.a.).

powania pierwszoinstancyjnego, np. przy prowadzeniu postępowań w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. W ramach rozprawy istniałaby płaszczyzna umożliwiająca nawiązanie porozumienia pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem co do takich kwestii jak np. wysokość i ilość rat albo termin odroczenia płatności czy też wysokość umorzenia.¹³

Dobrym przykładem instytucji, która powinna ulec dalszej przebudowie, są interpretacje wydawane przez organy podatkowe. Obecnie interpretacji tych jest tak dużo, że zaczynają dezorganizować pracę sądów. Uzyskanie interpretacji stało się jednym z tańszych sposobów optymalizacji opodatkowania. Za 40 zł każdy zainteresowany może uzyskać wykładnię organu, nawet wówczas gdy sprawa go nie dotyczy i jeszcze nie miała miejsca. Można też mieć też duże zastrzeżenia do jednolitości interpretacji wydawanych przez wójta, burmistrza, prezydenta. Dawno już sformułowany postulat uporządkowania interpretacji wydawanych przez samorządowe organy podatkowe jest zasadny, ale nie może doczekać się realizacji. Wydawanie interpretacji przez ok. 2500 gminnych organów podatkowych z założenia musi negatywnie odbijać się na ich jednolitości. Można mieć też poważne wątpliwości co do zasadności wydawania tak dużej ilości interpretacji indywidualnych w kontekście funkcjonowania interpretacji ogólnych.

Jako przykład instytucji wymagającej doprecyzowania można podać kary porządkowe (art. 262 o.p.) Jest to instytucja potrzebna, ale wymagająca kompleksowej regulacji. Trzeba jednoznacznie określić, kiedy może być stosowana zwłaszcza w odniesieniu do odmowy udziału w „innej czynności”. W przepisie tym nie ma ani słowa na temat potrzeby miarkowania kary w zależności od stopnia winy itp. (zasada adekwatności). Można też mieć wątpliwości co do zasadności wydania postanowienia o nałożeniu kary w ciągu 3 lat od końca roku, w którym wystąpiła przesłanka uzasadniająca nałożenia kary albo też przedawnienia obowiązku zapłaty kary po upływie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności kary (art. 263).

9. Za przeprowadzeniem radykalnych zmian w obowiązującej o.p. przemawia również to, że nie ma w niej instytucji, które wystę-

13 Zob. A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014, s. 200.

pują w większości nowoczesnych aktów tego typu. Przykładowo można tu wymienić klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, nakaz współdziałania podatnika z organem podatkowym, czy też niewładcze formy działania organów podatkowych.

Tzw. agresywna optymalizacja podatkowa sprowadzająca się do tworzenia sztucznych konstrukcji prawnych po to, aby nie płacić podatku, może być powstrzymana tylko przez ponowne wprowadzenie klauzuli pozwalającej organom podatkowym tym praktykom przeciwdziałać. Obowiązujący art. 199a o.p. jest niewystarczający.

W nowym akcie powinien być także wprowadzony, na wzór niemiecki, nakaz współdziałania podatnika z organem podatkowym w trakcie postępowania, zwłaszcza wówczas, gdy to podatnik domaga się podjęcia przez organ podatkowy rozstrzygnięć dla niego korzystnych, np. udzielenia ulgi podatkowej (a jednocześnie odmawia przedstawienia dokumentów uzasadniających jej przyznanie, argumentując, że to na organie podatkowym ciąży obowiązek wyjaśnienia wszystkich okoliczności sprawy).

Brakuje w o.p. konsensualnych form rozstrzygania sporów podatkowych nie tylko w ramach postępowania podatkowego (konsultacje, negocjacje, mediacje). Interesujące postulaty w tym zakresie zostały sformułowane w literaturze przedmiotu.¹⁴ Należy również bardzo poważnie rozważyć model prawny mediacji zaproponowany w raporcie PWC pt. „Podatkowe ADR. Alternatywne metody rozwiązywania sporów podatkowych - perspektywy mediacji podatkowej w Polsce”.¹⁵

Do tych form kształtowania stosunków organów podatkowych z podatnikami należy także zaliczyć programy tzw. poprawnego rozliczania opartego o współpracę (*cooperative compliance*) umożliwiające ograniczenie ucieczki przed opodatkowaniem.¹⁶

14 Zob. A. Nita, Porozumienia..., *op. cit.* oraz wyniki badań empirycznych zaprezentowane, [w:] P. Pietrasz, J. Siemieniako, E. Wróblewska, Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych, Warszawa–Białystok 2013.

15 <http://www.pwc.pl>. Na potrzebę wprowadzenie tej instytucji wskazuje się również w rekomendacji Ministra Gospodarki.

16 H. Filipczyk, Programy poprawnego rozliczania opartego na współpracy (*cooperative compliance*) jako instrument zwalczania unikania opodatkowania, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 1.

Dosyć powszechnie wskazuje na potrzebę wprowadzenia do o.p. tzw. karty rzetelnego podatnika, argumentując to tym, że tego typu dokument funkcjonuje w większości państw OECD.¹⁷

Wśród braków o.p. wskazuje się także instytucję zaniechania ustalania i poboru podatku. Reaktywowanie istniejącej w ustawie o zobowiązaniach podatkowych możliwości zaniechania ustalania i poboru podatku przyczyniłoby się do unikania powstawania zaległości podatkowych nawet wówczas, gdy istnieją przesłanki do uwolnienia podatnika od obowiązku zapłacenia podatku. Obecnie bowiem organ podatkowy nie może zastosować umorzenia zaległości przed jej powstaniem, co sprowadza się do tego, że uzasadniony wniosek podatnika o zastosowanie umorzenia może być rozpatrzony dopiero po upływie terminu płatności podatku, ponieważ dopiero wówczas powstanie zaległość podatkowa. Problem ten przestałby istnieć, gdyby organ mógł zaniechać poboru podatku.

10. Nieco odrębną kwestią jest sprawa tego, co powinno się znaleźć w nowej o.p., a w chwili obecnej jest uregulowane w innym akcie. To też może być argumentem przemawiającym za uchwaleniem nowej o.p. Odpowiadając na to pytanie, należy zgodzić się z powszechnie postulowaną potrzebą włączenia do o.p. przepisów zawartych w ustawie o identyfikacji i ewidencji podatników. Są to przepisy ogólnego prawa podatkowego, które powinny być zatem w o.p.

Formułowane w literaturze postulaty objęcia o.p. przepisów dotyczących egzekucji należności podatkowych nie wydają się być dostatecznie uzasadnione. Nie widać żadnych realnych korzyści z podzielenia obecnej materii ustawy o postępowaniu egzekucyjnym na dwie części, a mianowicie przepisów regulujących realizację należności podatkowych (o.p.) i przepisów regulujących pozostałe należności pieniężne i obowiązki niematerialne. Przeniesienie do o.p. egzekucji należności podatkowych w żaden sposób nie zwiększy jej efektywności. Poza tym byłby to kolejny przypadek rozrostu regulacji prawnych i niepotrzebnego dublowania się identycznych przepisów w o.p. i ustawie o postępowaniu egzekucyjnym. Stanowisko to nie powinno być rozumiane jako postulat pozostawienia bez zmian ustawy o postępowaniu egzeku-

17 Rekomendacje zmiany ustawy – Ordynacja podatkowa opracowane przez Ministerstwo Gospodarki.

cyjnym – są one konieczne, ponieważ nierozwiązany pozostaje problem zwiększenia skuteczności egzekwowania należności publicznoprawnych, w tym podatków. Problem ten powinien być jednak rozpatrywany nie tylko w odniesieniu do podatków i nie w ramach prac nad nową o.p.

W dyskusjach nad kształtem przyszłej o.p. wskazuje się także, że powinna być ona także powiększona o regulacje dotyczące odpowiedzialności karnej za popełnienie przestępstw i wykroczeń podatkowych. Jest to bowiem przedmiot większości kodeksów podatkowych. Odpowiedzialność karna to domena prawa karnego i nie ma sensu przenoszenia jej do o.p. W chwili obecnej jest ona kompleksowo uregulowana w kks. i ewentualna dekodyfikacja tej materii nie jest potrzebna.

Na tym tle można też negatywnie odnieść się do postulatu przyjęcia reguł postępowania z kodeksu postępowania administracyjnego z uregulowaniem w o.p. tylko niektórych instytucji specyficznych dla postępowania podatkowego.¹⁸ Po tylu latach obowiązywania odrębnej procedury podatkowej i wykształcenia pewnej jego specyfiki, w tym zasad ogólnych, które przecież obowiązują i na gruncie postępowania, nie ma już teraz sensu powrót do stanu sprzed 1998 r., kiedy to postępowanie podatkowe było uregulowane w zasadzie w k.p.a.

Nie wydaje się także potrzebne przenoszenie do o.p. przepisów ustrojowych kształtujących funkcjonowanie organów podatkowych. Nie widzę potrzeby zamieszczania w ordynacji postanowień ustawy o urzędzie ministra finansów oraz urzędach i izbach skarbowych. Jeżeli już, to również należałoby rozważyć włączenie podobnych regulacji dotyczących samorządowych organów podatkowych (np. ustawy o samorządowych kolegiach odwoławczych) oraz organów celnych – ale po co? Nowa o.p. powinna regulować stosunki pomiędzy podatnikiem i organami podatkowymi, z pominięciem przepisów ustrojowych, uregulowanych w innych aktach. Zyska na tym przejrzystość i stabilność nowej o.p.

11. Można byłoby jeszcze długo wskazywać inne mankamenty obowiązującej o.p., które uzasadniają postulaty stworzenia nowego aktu. Wg mnie nie ma już takiej potrzeby – wystarczą te, które zostały przedstawione wyżej. A zatem trzeba napisać nową ordynację. Projek-

18 R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz* 2009, Wrocław 2009, s. 14.

tując ją, nie można całkowicie pominąć jeszcze obowiązujących przepisów. Trzeba wykorzystać to, że były one przez kilkanaście lat testowane w praktyce. Niektóre z nich bez zmian należy wprowadzić do nowego aktu. Pojawiające się głosy nawołujące do wyrzucenia obowiązującej o.p. do kosza i zastąpienia jej całkowicie nowym aktem oderwanym od funkcjonujących przez wiele lat przepisów, nie są zasadne. Należy uszanować dobrze funkcjonujące instytucje, których kształt określony został w dużej mierze przez naukę, orzecznictwo i praktykę.

AKSJOLOGICZNE UWARUNKOWANIA ZMIAN W ORDYNACJI PODATKOWEJ. WYBRANE PROBLEMY. KIERUNKI ZMIAN

Andrzej Gorgol

1. Uwagi wstępne

Ordynacja podatkowa stanowi kodyfikację ogólnego prawa podatkowego, które ma zastosowanie przy obliczaniu i poborze podatków w znaczeniu ścisłym, opłat i niepodatkowych należności budżetowych.¹ Tytuł tej ustawy jest mylący, gdyż w rzeczywistości jej znaczenie wykracza poza ramy zagadnień typowo podatkowych i rozciąga się także na daniny publiczne.² Niewątpliwie zmiany w treści ordynacji podatkowej, a także bardzo prawdopodobne zastąpienie jej nową regulacją prawną mogą spowodować istotne następstwa fiskalne dla budżetu państwa i budżetów samorządowych. Kodyfikacja jest działaniem legislacyjnym mającym na celu standaryzację zarówno prawnych unormowań kluczowych dla danej dziedziny stosunków społecznych, jak i ich przedmiotu uregulowania. Z tego powodu uchylenie mocy obowiązywania ordynacji podatkowej lub zmiany jej treści powinny być rozpatrywane w odniesieniu zarówno do systemu prawa polskiego, jak i systemu podatkowego oraz innych danin publicznych. Uwarunkowania aksjologiczne

1 Por. art. 1 i art. 2 ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm., powołanej dalej jako o.p.

2 Szerzej zob. A. Gorgol, Ordynacja..., *op. cit.*, s. 8-12.

odgrywają niebagatelną rolę w procesie stanowienia i stosowania prawa. Natomiast ich wpływ na konstrukcję podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych jest mniejszy, ale ocena elementów technicznych poszczególnych instrumentów zasilenia finansowego państwa i samorządu terytorialnego nie może abstrahować chociażby od ustalenia ich zgodności z zasadami demokratycznego państwa prawnego realizującego standardy sprawiedliwości społecznej.³

System prawa polskiego powinien być spójny aksjologicznie. Podobnie jak akty prawne nie mogą stanowić przypadkowego zbioru, tak i wyrażone w nich wartości tworzą hierarchiczny układ oparty na regule wzajemnych relacji nadrzędności i podrzędności jego elementów. Niewątpliwie brak aksjologicznej spójności może przejawiać się w występowaniu sprzeczności pomiędzy aktami prawnymi lub ich poszczególnymi unormowaniami. Przepisy mogą występować w relacji kolizyjnego stosowania i wywoływać skutki nieprzewidziane w działaniach legislacyjnych. Dotyczy to sytuacji, gdy regulacje prawne mają zakresy obowiązywania częściowo pokrywające się, ale różnią się dyrektywami postępowania w tożsamym stanie faktycznym.⁴ Dochodzi wówczas to interferencji unormowań, która może oddziaływanie prawa wzmocnić lub osłabić w stosunku do przyjętych założeń legislacyjnych. Niepożądane skutki tego zjawiska powinny być usuwane także przy planowaniu zmian ogólnego prawa podatkowego. Natomiast niezmierzone korzyści z niego wynikające należałoby zdiagnozować i uwzględnić przy projektowaniu nowych regulacji.

2. Wartości ustrojowe jako fundament zmian w ordynacji podatkowej

Hierarchizacja wartości realizowanych przez przepisy prawa powszechnie obowiązującego w Polsce odzwierciedla fundamentalne założenie demokratycznego państwa prawnego, którego ustroj i funkcjonowanie określa Konstytucja RP. Prymat ustawy zasadniczej

3 Zob. art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

4 Stanowią one dyspozycję normy prawnej.

w systemie prawnym oznacza, że jest ona najwyższym prawem,⁵ a inne akty prawne nie mogą być z nią sprzeczne i podlegają wykładni prokonstytucyjnej. Ma ona bezpośrednie zastosowanie, chyba że odmienne rozwiązania wynikają z jej treści.⁶ Nadrzędność mocy prawnej unormowań konstytucyjnych wyklucza zastosowanie regulacji sprzecznych lub pozostających z nimi w kolizji. W aksjologicznym ujęciu oznacza to, iż ustrojowe wartości mają formę zasad prawnych bezpośrednio stosowanych, które są podstawowe i uniwersalne, gdyż stanowią fundament systemu prawnego. Wartości zawarte w innych regulacjach prawnych powinny być im podporządkowane. Należy przez to rozumieć, że uszczegóławiają one standardy konstytucyjne. Wady spójności systemu prawnego mogą polegać nie tylko na wewnętrznej jego sprzeczności lub kolizyjności, ale także na występowaniu luk prawnych. Jednak w odniesieniu do wartości realizowanych przez przepisy ogólnego prawa podatkowego taka „luka aksjologiczna” nie powinna zaistnieć, gdyż standardy konstytucyjne i tak byłyby realizowane zgodnie z regułą bezpośredniego stosowania ustawy zasadniczej.

Warto zauważyć, iż nie narusza założenia spójności systemowej dosłowne powtórzenie w akcie prawnym niższej rangi treści unormowania o wyższej mocy prawnej. Stanowi to jednak wadę, a takie rozwiązanie legislacyjne jest nieracjonalne i nielogiczne. Narusza ono tzw. „brzytwę Ockhama”,⁷ która wprowadza zakaz tworzenia niepotrzebnych bytów.⁸ Rozpatrując jej zastosowanie w sferze ogólnego prawa podatkowego, należy uznać, iż wymusza ona derogację takich przepisów, które nie wnoszą nic nowego do ustrojowego standardu. Dotyczy to zarówno zbędnego „przepisania” konstytucyjnych regulacji do innych aktów prawnych, jak i ograniczania ich treści.

Ustrojowa zasada praworządności nakłada na organy władzy publicznej obowiązek działania na podstawie i w granicach prawa.⁹ Natomiast ordynacja podatkowa zalicza tę regułę do ogólnych zasad postępowania podatkowego.¹⁰ Wynika z niej nakaz działania organów

5 Zob. art.8 ust.1 Konstytucji RP.

6 Zob. art.8 ust.1 Konstytucji RP.

7 R. Hainzman, *Filozofia średniowieczna*, Kęty 1999, s. 242–244.

8 *Entia non sunt multiplicanda praeter necessitate*.

9 Zob. art. 7 Konstytucji RP.

10 Zob. art. 120 o.p.

podatkowych na podstawie przepisów prawa. Niewątpliwie organy prowadzące postępowanie podatkowe i inne procedury podatkowe są organami władzy publicznej. Z tego punktu widzenia mają obowiązek bezpośredniego zastosowania ustrojowej reguły praworządności, która jest nadrzędna w stosunku do ogólnych zasad postępowania podatkowego oraz ma szersze zakresy podmiotowe i przedmiotowe zastosowania. Ordynacja podatkowa niepotrzebnie zawęża treść konstytucyjnej dyrektywy do działania tylko na podstawie prawa, a pomija istotny aspekt, aby odbywało się to w granicach prawa. Regulacja ta jest zatem nieracjonalna i nielogiczna, a przez to wadliwa.

Wartości konstytucyjne tworzą zarówno aksjologiczny fundament konstrukcji systemu prawnego, jak i mogą być uznane za wzorcowe rozwiązania, które pełnią funkcję dyrektyw stanowienia i stosowania przepisów prawa podatkowego. Stanowią kryteria oceny zgodności z ustawą zasadniczą innych aktów prawnych. Odgrywają one istotną rolę w systemowej i funkcjonalnej wykładni prawa. W tym kontekście warto zauważyć, że uwarunkowania aksjologiczne ogólnego prawa podatkowego zawarte są zarówno w przepisach konstytucyjnych, jak i preambule ustawy zasadniczej.¹¹ Wydaje się, że w zakresie legislacji podatkowej, jak i stosowania przepisów ordynacji podatkowej istotna rola tej preambuły nie jest powszechnie zauważana.¹² Wstęp do ustawy zasadniczej nie zawiera przepisów prawa.¹³ Niemniej jednak reguły prymatu i bezpośredniego stosowania Konstytucji RP rozciągają się także na jej preambułę.

Wartości unormowane w przepisach ustawy zasadniczej mają najwyższą moc prawną, która nie jest stopniowalna, gdy są rozpatrywane w zewnętrznej relacji do innych aktów prawnych. Powszechnie stosowaną metodą wykładni systemowej jest *argumentum a rubrica*.¹⁴ Interpretacja przepisu prawa odbywa się z uwzględnieniem jego „umiejscowie-

11 S. Gebethner, Obowiązki konstytucji tymczasowej okresu transformacji ustrojowej, [w:] Konstytucja RP. Oczekiwania i nadzieje, Warszawa 1997, s. 79–80.

12 Przedstawiciele doktryny rozpatrują tę kwestię w bardziej uniwersalnym wymiarze. Zob. np. M.E. Stefaniuk, Preambuła aktu normatywnego w doktrynie oraz procesie stanowienia i stosowania polskiego prawa w latach 1989–2007, Lublin 2009, s. 62, 96, 115.

13 Zob. np. S. Lewandowski, Charakter normatywny preambuły, „Studia Iuridica” 1998, t. 36, s. 114–136.

14 Zob. np. J. Wróblewski, Rozumienie prawa i jego wykładnia, Wrocław 1990, s. 74; L. Morawski, Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz, Toruń 2002, s. 198–199.

nia” w akcie prawnym. Zakładając racjonalność działań legislacyjnych, należy uznać, iż kolejność przepisów prawnych i ich grupowanie w jednostkach redakcyjnych nie jest przypadkowe. Z tego punktu widzenia wartości unormowane w rozdziale I Rzeczypospolita mają wyższą rangę niż te, które zawarte są w rozdziale II Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela, czy w rozdziale X Finanse publiczne. W przypadku zatem konieczności ustalenia treści wartości ustrojowych kształtujących treść ogólnego prawa podatkowego i praktykę jego stosowania nie można uznać za zasadne ograniczanie się do wycinkowego analizowania konstytucyjnych reguł odnoszących się do finansów publicznych, lecz należy podejść to tego zadania w sposób kompleksowy. Wymaga to zastosowania różnych metod wykładni do interpretacji całej ustawy zasadniczej, w tym także do usuwania stwierdzonych kolizji regulacji.

Warto zauważyć, że konstytucyjne uwarunkowania aksjologiczne w istotnym stopniu rzutują na konstrukcję postępowania podatkowego. Sprawy podatkowe charakteryzują się większą zawilnością niż typowe sprawy administracyjne.¹⁵ Rozpatrywane są w postępowaniu niespornym, w którym uczestniczą podmioty niemające przeciwstawnych interesów.¹⁶ Organ prowadzący postępowanie podatkowe jest także reprezentantem wierzyciela podatkowego, a także organem egzekucyjnym, który często wykonuje własne rozstrzygnięcie. Wniesienie odwołania od jego decyzji nieostatecznej stanowi uprawnienie strony¹⁷ lub podmiotu działającego na prawach strony.¹⁸ Takie uprawnienie nie przysługuje gminie lub Skarbowi Państwa, chociaż procedowane sprawy podatkowe dotyczą ich interesów fiskalnych, co ma wpływ na możliwość wykonywania przez nie zadań publicznych. Pomimo zatem konstytucyjnej gwarancji ochrony praw jednostek samorządu terytorialnego,¹⁹

15 Zob. np. A. Gorgol, *Postępowanie podatkowe jako szczególne postępowanie administracyjne*, [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, (red.) W. Wójtowicz, 7. wyd., Warszawa 2014, s. 198–201.

16 Zob. np. D. Strzelec, *Naruszenie przepisów w postępowaniu przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, s. 34–35; W. Klonowiecki, *Strona w postępowaniu administracyjnym*, Lublin 1938, s. 65; A. Gorgol, *Dekodyfikacja postępowań administracyjnych w sprawach finansowych*, [w:] *Kodyfikacja postępowania administracyjnego. Na 50-lecie k.p.a.*, (red.) J. Niczy-poruk, Lublin 2010, s. 193.

17 Por. art. 133 i art. 220 o.p.

18 Dotyczy to: prokuratora, Rzecznika Praw obywatelskich i organizacji społecznej.

19 Zob. art. 165 ust. 2 Konstytucji RP.

które jako publiczne osoby prawne mają własny majątek,²⁰ wykonują władztwo podatkowe w zakresie podatków lokalnych²¹ i niektórych pozostałych podatków samorządowych,²² powinny być samorządne i finansowo samodzielne, gminy nie mają prawnej możliwości skorzystania z proceduralnych instrumentów, określanych w ordynacji podatkowej²³ jako odwołania, zażalenia, ponaglenia lub stanowiące doktrynalną kategorię nadzwyczajnych środków zaskarżenia,²⁴ nawet gdy postępowanie w sprawie ich dochodu podatkowego toczy się przed samorządowym kolegium odwoławczym, czy w obu instancjach przed organami podatkowymi administracji rządowej, tj. naczelnikiem urzędu skarbowego, dyrektorem izby skarbowej. Wydaje się, iż obecne rozwiązania prawne umotywowane są założeniem, iż bez względu na przynależność organu podatkowego do struktur administracji samorządowej lub rządowej, zawsze jest on obowiązany do działania w interesie publicznym, a samorząd terytorialny nie może być postrzegany jako obca struktura wobec demokratycznego państwa prawnego. Władcze działania administracji publicznej są zawsze przejawem działalności tego państwa.

Ordynacja podatkowa nie wyposaża gminnych organów w instrumenty skutecznego kształtowania korzystnych dla nich rozstrzygnięć w postępowaniu podatkowym toczącym się przed innym organem. W ramach samokontroli decyzji nieostatecznej mają one możliwość usunięcia popełnionych błędów i po uznaniu w całości odwołania za zasadne uchylenia lub zmiany własnej decyzji.²⁵ Ta faza postępowania odwoławczego nie toczy się jednak przed organem wyższej instancji. Organ pierwszej instancji ma zarówno uprawnienie, jak i obowiązek ustosunkowania się na piśmie do wniesionego odwołania i wypowiedzenia się w kwestii uchylenia decyzji w ramach jej samokontroli przed przekazaniem akt sprawy organowi odwoławczemu.²⁶ W prak-

20 Zob. art. 165 ust. 1 Konstytucji RP.

21 Zob. art. 168 Konstytucji RP.

22 Dotyczy to zwłaszcza podatku rolnego i podatku leśnego.

23 Por. art. 220, art. 236, art. 141 o.p.

24 Dotyczy wniosku o stwierdzenie nieważności ostatecznej decyzji, wznowienie postępowania zakończonego taką decyzją, uchylenie lub zmianę tej decyzji, stwierdzenie wygaśnięcia decyzji ostatecznej.

25 Zob. art. 226 § 1 o.p.

26 Zob. art. 227 § 2 o.p.

tyce oznacza to, że powtarzane są motywy prawne i uzasadnienie faktyczne zapadłego orzeczenia kwestionowanego przez stronę. W piśmie przewodnim załączonym do akt sprawy zawarte są stwierdzenia o braku podstaw do uchylenia własnej decyzji. Jest oczywiste, że gdyby takie podstawy wystąpiły, sprawa nadal byłaby rozpatrywana przez organ pierwszej instancji, a sporządzenie pisma i przekazanie akt sprawy do dalszego procedowania w ramach procedury odwoławczej byłoby bezprzedmiotowe.

Warto zauważyć, że samorządowe kolegia odwoławcze mają ograniczone kompetencje orzecznicze wykonywane w ramach nadzoru instancyjnego nad orzeczeniami samorządowych organów podatkowych pierwszej instancji. Nie mogą one wydać rozstrzygnięcia reformatoryjnego w stosunku do decyzji uznaniowej.²⁷ Mają obowiązek wydania decyzji o umorzeniu postępowania odwoławczego, gdy stało się ono bezprzedmiotowe.²⁸ Natomiast gdy postępowanie stało się w całości lub w części bezprzedmiotowe przed wydaniem zaskarżonej decyzji, jest ona uchylana w całości lub w części odpowiednio do zakresu tej bezprzedmiotowości, a postępowanie w sprawie umarzone.²⁹ W rachubę może wchodzić także wydanie decyzji kasacyjnej, gdy postępowanie dowodowe nie było przeprowadzone lub występuje konieczność jego uzupełnienia w znacznym zakresie przez organ pierwszej instancji.³⁰ W praktyce samorządowe kolegia odwoławcze nie mają środków prawnych, które wymusiłyby dostosowanie treści decyzji gminnego organu podatkowego do wymagań prawnych. Obecne rozwiązanie prawne jest wysoce kontrowersyjne, gdyż dodatkowo powoduje przewlekłość procedury prowadzącej do finalnego zakończenia sprawy podatkowej. Niekiedy gminne organy podatkowe prowadzą „swoistą politykę podatkową” w postępowaniu podatkowym. Wydają decyzje obarczone istotnymi wadami, które są uchylane przez samorządowe kolegia odwoławcze, a sprawa jest przekazywana do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji. Celem tej polityki jest unikanie dużych zwrotów nadpłaconych podatków. Dotyczy to w szczególności podatku od nieruchomości, którego przedmiotem są budowle związane z wykony-

27 Zob. art. 233 § 3 o.p.

28 Zob. art. 233 § 1 pkt 3 o.p.

29 Zob. art. 233 § 1 pkt 2 o.p.

30 Zob. art. 233 § 2 o.p.

waniem przez podatnika działalności gospodarczej.³¹ Należy uznać, iż kompetencje nadzorcze samorządowych kolegiów odwoławczych nie powinny być różnicowane w zależności od uznaniowego lub wydawanego w ramach związania przepisami prawa rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Ordynacja podatkowa nie chroni w tym zakresie zarówno podatnika, jak i jego wierzyciela. W interesie gminy powinno być uniknięcie zapłacenia oprocentowania nadpłaty podatku, która niezasadnie nie jest zwracana. Zagrożeniem dla jej gospodarki środkami publicznymi jest także skumulowanie wypłat tych nadpłat w ramach wykonywania budżetu w jednym roku kalendarzowym.

Ordynacja podatkowa nie jest zupełną kodyfikacją ogólnego prawa podatkowego. Z punktu widzenia konstytucyjnych uwarunkowań aksjologicznych pożądane byłoby rozszerzenie jej zakresu przedmiotowego obowiązywania także na instytucje proceduralne i materialne, mające zastosowanie na podstawie innych przepisów do różnych podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych. Sprawne wykonywanie zadań publicznych jest bowiem istotną cechą demokratycznego państwa prawnego i ustrojową wartością, która powinna być uwzględniona w procesie legislacji podatkowej. Formalne rozproszenie przepisów prawa podatkowego nie sprzyja urzeczywistnieniu tego standardu konstytucyjnego. Na przykład w ustawie o dochodach j.s.t. zawarte są przepisy, które regulują kompetencje i procedury stosowania fakultatywnych ulg w wykonaniu zobowiązań podatkowych, których przedmiotem są podatki samorządowe pobierane za obligatoryjnym pośrednictwem urzędów skarbowych.³² Postępowanie w sprawie zastosowania tych preferencji jest prowadzone przez naczelników urzędów skarbowych, a odwołania od ich decyzji są rozpatrywane przez dyrektorów izb skarbowych. Wójt, burmistrz, prezydent miast nie ma statusu organu podatkowego w tej procedurze. Jako organ wykonawczy gminy współdziała z organem prowadzącym postępowanie w tej sprawie. Wypowiada się w formie postanowienia w sprawie wyrażenia zgody lub odmowy jej wyrażenia na wydanie pozytywnej dla strony decyzji uznaniowej.³³ Odmowa wyrażenia zgody na zastosowania fa-

31 Zob. art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 9 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 849 ze zm.

32 Zob. art. 18 u.d.j.s.t.

33 Zob. art. 18 ust. 2 u.d.j.s.t.

kultatywnej ulgi jest wiążąca dla organu podatkowego, który nie może orzec niezgodnie z wolą wierzyciela uprawnionego do otrzymania dochodu z podatku od spadku i darowizn, karty podatkowej i podatku od czynności cywilnoprawnych.³⁴ Obecne rozwiązanie prawne stanowi zatem skuteczny instrument wpływania przez gminę, która nie jest stroną postępowania podatkowego, na treść kończącej tę procedurę decyzji uznaniowej.

Warto zauważyć, że konstytucyjne wartości nie narzucają ostatecznej formuły kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego. W granicach uznania legislacyjnego można przyjąć odmienne rozwiązania związane z występowaniem norm sankcyjnych i sankcjonowanych. W obecnym stanie prawnym ordynacja podatkowa jest aktem prawnym kodyfikującym przede wszystkim przepisy, w których zakodowane są normy sankcjonowane. Natomiast sankcje za niezastosowanie jej przepisów zawarte są w kodeksie karnym skarbowym.³⁵ Wydaje się, że to rozwiązanie jest właściwe i może stanowić punkt odniesienia dla reformy ogólnego prawa podatkowego. Jednak za jego wadę należy uznać to, że rozgraniczenie norm sankcjonowanych i sankcyjnych nie jest konsekwentne. W ordynacji podatkowej zawarte są bowiem także przepisy karne,³⁶ które powinny być z niej usunięte.

Bardzo istotnym zagadnieniem jest charakter zmian ogólnego prawa podatkowego. Niewątpliwie można uznać, że pod rządem ordynacji podatkowej doszło już do wykształcenia się utrwalonej linii orzecznictwa sądów administracyjnych oraz praktyki jej stosowania przez organy podatkowe. Ten dorobek nie powinien być zmarnotrawiony w wyniku rewolucyjnej reformy ogólnego prawa podatkowego. W szczególności bardzo wątpliwe byłoby z punktu widzenia ustrojowej wartości pewności prawa i reguł jego stosowania wprowadzenie nowej nomenklatury utrwalonych już pojęć prawnego i prawniczego języka. Niewątpliwie stabilizacyjna funkcja przepisów prawa podatkowego nie wyklucza zmian nawet dynamicznych, które mają na celu usunięcie zdiagnozowa-

34 Szerzej zob. A. Gorgol, Wspólne zarządzanie dochodami gminy z podatków samorządowych rozliczanych z udziałem urzędów skarbowych, [w:] *Dziesięć lat reformy ustrojowej administracji publicznej w Polsce*, pod red. J. Parachominiuka, B. Uliaszka, E. Kruka, Warszawa 2009, s. 367–380.

35 Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 186 ze zm.

36 Dział VII o.p.

nych wad unormowań lub ich dostosowanie do zmieniających się społecznych i gospodarczych warunków. Niemniej jednak pożądane byłoby projektowanie nowych rozwiązań legislacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowego dorobku prawnego i prawniczego.

3. Wybrane problemy uregulowania ogólnych zasad postępowania podatkowego

Procedury podatkowe powinny stanowić uporządkowany ciąg czynności kompetentnych organów podatkowych, które ukierunkowane są na rozstrzygnięcie indywidualnej sprawy podatkowej, kontrolę wykonania obowiązków podatkowych lub zweryfikowanie prawidłowości deklaracji podatkowych, terminów zapłaty podatków i zastosowania ulg podatkowych.³⁷ Jedynie postępowanie podatkowe jest procedurą jurysdykcyjną o pewnych cechach odrębności w stosunku do kodeksowego modelu postępowania administracyjnego. Analiza systemowa struktury ordynacji podatkowej uzasadnia wniosek, że postępowanie podatkowe jest wzorcową procedurą podatkową.³⁸ Natomiast kontrola podatkowa i czynności sprawdzające są procedurami odrębnymi, ale uwzględniającymi także niektóre rozwiązania wzorcowe. Przemawia za tym nie tylko sekwencja działów ordynacji podatkowej odnoszących się do procedur podatkowych, ale również liczne odesłania zawarte w dziale V i VI tej ustawy do przepisów o postępowaniu podatkowym.³⁹ Ten zabieg legislacyjny jest zasadny, gdyż eliminuje zbędne powtarzanie tych samych regulacji w kolejnych jednostkach redakcyjnych aktu prawnego. Powoduje on zarazem, iż ogólne zasady postępowania podatkowego stają się uniwersalnymi regułami dla wszystkich procedur podatkowych. Niewątpliwie trafne jest posługiwanie się w odniesieniu do nich normatywnym określeniem „ogólne zasady” ze

37 B. Brzeziński, W. Nykiel, Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”, [w:] Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności, Łódź 2004, s. 60–61; A. Gorgol, Prawne aspekty kodyfikacji procedur podatkowych, [w:] Prawo podatkowe, (red.) P. Smoleń, (red.) W. Wójtowicz, Warszawa 2014, s. 141–146; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, Procedury podatkowe, Warszawa 2006, s. 34; B. Pahl, Współuczestnicy w procedurach podatkowych, Warszawa 2013, s. 22–33.

38 A. Gorgol, Postępowanie podatkowe..., *op. cit.*, s. 201; *idem*, Dekodyfikacja postępowań..., *op. cit.*, s. 189–198.

39 Por. art. 280 i art. 292 o.p.

względu na ich zastosowanie zarówno do wszystkich czynności postępowania podatkowego, jak i pozostałych procedur podatkowych. Przejawem formalnej odrębności kontroli podatkowej i czynności sprawdzających w stosunku do postępowania jurysdykcyjnego w sprawach podatkowych jest stosowanie unormowań tych zasad „odpowiednio”. Natomiast w postępowaniu podatkowym obowiązują one „wprost”.

Ogólne zasady postępowania podatkowego odzwierciedlają wartości realizowane w procedurach podatkowych. Wynikają z nich normatywne dyrektywy działania organów podatkowych. Stanowią one formalne gwarancje ochrony interesów strony postępowania podatkowego.⁴⁰ Wzmacniają jej pozycję prawną wobec organu podatkowego. Należy podkreślić, iż nie wynikają z nich żadne obowiązki do uczestników postępowania podatkowego. Nie wydaje się także zasadne uzasadnianie tezy odmiennej tym, iż prawo jest obowiązujące także dla podatników i innych podmiotów podatkowych. Obowiązki powinny być jednoznacznie sprecyzowane w przepisie prawnym, a ich adresat nie może być domniemywany. Niewątpliwie konstytucyjny obowiązek płacenia podatków nie jest także źródłem powinności przestrzegania przez strony postępowania podatkowego jego zasad ogólnych. Zapłata świadczeń podatkowych jest bowiem czynnością materialną, a nie proceduralną.⁴¹ Z faktu prowadzenia postępowania w indywidualnej sprawie podatkowej nie wynika jeszcze domniemanie, że zostanie ono zakończone decyzją uwzględniającą interes fiskalny związany z gromadzeniem dochodów budżetowych przez państwo lub jednostki samorządu terytorialnego.

Ogólne zasady podatkowe wyodrębniane są na podstawie kryterium formalnego uwzględniającego umiejscowienie w ordynacji podatkowej ich unormowań. Do zasad ogólnych odnosi się rozdział I działu IV tej ustawy. Wszelkie inne reguły, które uregulowane są przepisami kolejnych rozdziałów ordynacji podatkowej, należą do zasad szczególnych. Mają one węższy zakres zastosowania od zasad ogólnych, gdyż obowiązują jedynie w niektórych stadiach procedury podatko-

40 Zob np. M. Szustek-Janowska, *Postępowanie podatkowe*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, Warszawa 2009, s. 121; H. Dzwonkowski, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa 2013*, s. 613.

41 Zgodnie z art. 59 § 1 pkt 1 o.p. zapłata podatku powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego.

wej.⁴² Treść szczególnych reguł powinna być podporządkowana zasadom ogólnym. W przypadku kolizji przepisów regulujących obie grupy zasad obowiązuje nakaz jej usuwania zgodnie z regułą prymatu zasad ogólnych. Warto przy tym podkreślić, iż przepisy regulujące zasady szczególne nie uchylają mocy obowiązywania unormowań zasad ogólnych. W tym przypadku nie obowiązuje reguła *lex specialis derogat lege generali*. Obie kategorie zasad powinny być stosowane równocześnie, chyba że są wzajemnie sprzeczne.

Katalog ogólnych zasad postępowania podatkowego zawiera zasady o jednakowej mocy prawnej obowiązywania. W ordynacji podatkowej nie ma przepisów, które pozwoliłyby na zhierarchizowanie tych zasad przez nadanie niektórym z nich pozycji nadrzędnej wobec pozostałych reguł. Dyrektywy postępowania nie zawsze są spójne. Już z doświadczenia życiowego wynika trafny wniosek, że szybkość i prostota procedury podatkowej może kolidować z zasadą rzetelności działania. W takich sytuacjach kolizyjnych pojawia się potrzeba nadania jednej lub niektórym wartościom większej rangi niż pozostałym. Brak ustawowych reguł usuwania tej kolizji wymusza na organach stosujących prawo podatkowe podejmowanie nie zawsze udanych prób usuwania tej wady. W tym zakresie szczególnie istotna jest rola sądownictwa administracyjnego, ale dopiero działania legislacyjne mogą wyeliminować ten problem.

Podstawę prawną do zróżnicowania rangi zasad ogólnych postępowania podatkowego stwarzają ustrojowe standardy prymatu ustawy zasadniczej i jej bezpośredniego zastosowania. Pozwala to na wyodrębnienie reguł mających wyraźne umocowanie w treści przepisów konstytucyjnych i nadanie im normatywnej mocy większej niż pozostałym zasadom. Wydaje się, że do tej grupy powinny należeć przynajmniej zasady: legalizmu,⁴³ rzetelności,⁴⁴ czynnego udziału strony w każdym stadium postępowania podatkowego,⁴⁵ dwuinstancyjności⁴⁶ oraz względnej trwałości decyzji ostatecznych.⁴⁷ Powinny być im pod-

42 Na przykład szczególną zasadą podatkową o istotnym znaczeniu dla fazy postępowania dowodowego jest reguła swobodnej oceny dowodów.

43 Zob. art. 120 o.p.

44 Zob. art. 122 o.p.

45 Zob. art. 123 § 1 o.p.

46 Zob. art. 127 o.p.

47 Zob. art. 128 o.p.

porządkowane takie wartości istotne dla sprawnego przebiegu procedury, jak: jej prostota i szybkość,⁴⁸ przekonywanie strony do motywów rozstrzygnięcia,⁴⁹ pisemność,⁵⁰ jawność,⁵¹ wzbudzanie zaufania do działań organu podatkowego⁵² i informowanie strony.⁵³

Katalog ogólnych zasad postępowania podatkowego może być modyfikowany w następstwie zwiększenia lub zmniejszenia ich liczby. Dotychczasowa praktyka stosowania przepisów ordynacji podatkowej nie uzasadnia potrzeby zmniejszenia liczby tych zasad. Jak już wspomniano, wyjątek stanowi ustawowa zasada praworządności postępowania podatkowego, która jest wadliwa legislacyjnie i niedostosowana do treści konstytucyjnego standardu legalizmu. Z uwagi na bezpośrednie stosowanie Konstytucji RP, która jest najwyższym prawem obowiązującym w Polsce i nie może być ograniczana innymi aktami prawnymi, postulowane derogowanie z ordynacji podatkowej przepisu nakazującego działanie organów podatkowych na podstawie prawa byłoby merytorycznie neutralne. Nadal bowiem organy prowadzące postępowanie podatkowe byłyby obowiązane do działania na podstawie i w granicach prawa. Natomiast kwestia rozbudowania liczby ogólnych zasad postępowania podatkowego może być dyskutowana. W tym kontekście istotne jest sformułowanie zastrzeżenia, że z uwagi na normatywny charakter tych zasad nie powinny mieć one formy typowych postulatów doktrynalnych, których wdrożenie do praktyki stosowania prawa podatkowego nie spowoduje istotnych zmian w toku i sposobie prowadzenia procedur podatkowych. Reguły postępowania podatkowego w istocie są wiążącymi organy podatkowe dyrektywami postępowania, których źródłem są określone wartości prawne. Z tego względu nowe zasady nie mogą być tylko aksjologicznymi deklaracjami.

48 Zob. art. 125 § 1 o.p.

49 Zob. art. 124 o.p.

50 Zob. art. 126 o.p.

51 Zob. art. 124 o.p.

52 Zob. art. 121 § 1 o.p.

53 Zob. art. 121 § 2 o.p.

4. Podsumowanie

Projektowanie zmian w treści ordynacji podatkowej lub planowanie reformy ogólnego prawa podatkowego połączonej z derogacją jej mocy obowiązywania nie powinny pomijać analizy zarówno następstw tych działań legislacyjnych, jak i aksjologicznych ich uwarunkowań. Ustawa ta odgrywa ważną rolę fiskalną i gwarancyjną. Reguluje bowiem procedury gromadzenia (obliczania i poboru) dochodów państwa i jednostek samorządu terytorialnego z podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych. Chroni także podmioty obowiązane do uiszczania tych danin publicznych przed nadużywaniem prawa przez organy podatkowe oraz przyznaje stronom procedur podatkowych uprawnienia wzmacniające ich pozycję prawną wobec tych organów. Z tego powodu zmiany legislacyjne wymagają uwzględniania przesłanek prawidłowego wykonywania ustawowych funkcji fiskalnej i gwarancyjnej. Niewłaściwe byłoby uznaniowe wartościowanie roli obu funkcji połączone z koncentrowaniem się tylko na instrumentach jednej z nich i pomijaniu drugiej.

Uwarunkowania aksjologiczne zmian w kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego wynikają z założenia spójności wartości stanowiących fundament konstrukcji systemu prawa powszechnie obowiązującego w Polsce i ustroju demokratycznego państwa prawnego realizującego zasady sprawiedliwości społecznej. Wartości konstytucyjne są stosowane bezpośrednio w sferze obowiązywania ordynacji podatkowej i mają moc najwyższego prawa. W ramach prokonstytucyjnej wykładni tej ustawy powinny być uwzględniane zarówno zasady prawne zakodowane w przepisach ustawy zasadniczej, jak i wyrażone w jej preambule. Aksjologiczna spójność systemu prawnego wymusza eliminowanie nie tylko przepisów ogólnego prawa podatkowego sprzecznych z treścią ustawy zasadniczej, ale także kolizji w stosowaniu wartości ustrojowych i ustawowych zasad prawnych. Usunięte powinny być błędy legislacyjne polegające na zbędnym przepisywaniu do przepisu ustawy dosłownej treści unormowania konstytucyjnego, a tym bardziej pewnego jego fragmentu, bez uszczegółowienia standardu ustrojowego. Z tego powodu za wadliwą należy uznać obecną regulację ogólnej zasady praworządności postępowania podatkowego.

Po rządem ordynacji podatkowej został wypracowany odnoszący się do niej dorobek doktryny i praktyki organów podatkowych oraz ukształtowała się powszechnie akceptowana linia orzecznicza sądów administracyjnych. Wydaje się, że ta niewątpliwa korzyść powinna być uwzględniona przy projektowaniu zmian ogólnego prawa podatkowego, które nie powinny mieć charakteru rewolucyjnego. Za zbędne należy uznać w szczególności modyfikacje utrwalonego nazewnictwa instytucji materialnych i proceduralnych uregulowanych w ordynacji podatkowej, gdyż utrudniłyby one stosowanie prawa regulującego podatki, opłaty i niepodatkowe należności podatkowe.

Ogólne zasady postępowania podatkowego mają zastosowanie do wszystkich procedur podatkowych. Ukierunkowują je na realizację tych samych wartości uznawanych za ważne wartości normatywne. Stanowią aksjologiczny fundament systemowy procedur podatkowych. Nadają postępowaniu podatkowemu, czynnościom sprawdzającym i kontroli podatkowej, a przez odpowiednie zastosowanie także postępowaniu kontrolnemu oraz postępowaniu w sprawach celnych uporządkowany wewnętrznie przebieg. Wprowadzają kryteria warunkujące uznanie tych procedur za prowadzone w sposób prawidłowy i stanowią ważne dyrektywy stosowania przepisów proceduralnych.

Za pożądane należy uznać zróżnicowanie mocy ogólnych zasad podatkowych prowadzące do wyodrębnienia wartości nadrzędnych, mających wyraźne umocowanie w treści przepisów konstytucyjnych oraz podporządkowanych im zasad istotnych dla uregulowania wszystkich stadiów postępowania podatkowego. Taka hierarchizacja pozwoli na wprowadzenie obiektywnych reguł usuwania kolizji w stosowaniu ustawowych reguł proceduralnych.

O KONIECZNOŚCI UWZGLĘDNIENIA W ORDYNACJI PODATKOWEJ SPECYFIKI PODATKÓW SAMORZĄDOWYCH

Rafał Dowgier

1. W Polsce funkcjonuje prawie 2500 gminnych organów podatkowych, które dokonują wymiaru oraz poboru podatków i opłat, które stanowią ich dochód. Są to podatki bardzo powszechne, np. związane z opodatkowaniem nieruchomości (od nieruchomości, rolny i leśny). Zatem z punktu widzenia podatników problematyka ich wymiaru i poboru ma istotne znaczenie. Należy więc stwierdzić, iż zarówno z punktu widzenia liczby gminnych organów podatkowych, jak i powszechnego charakteru podatków i opłat samorządowych, przepisy ogólnego prawa podatkowego powinny te dwa elementy uwzględniać. Mam tutaj na myśli konieczność odpowiedniego kształtowania regulacji ordynacji podatkowej, która jest źródłem przepisów podatkowych o charakterze ogólnym.

Analiza obowiązujących regulacji ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa prowadzi do wniosku, iż w niewystarczający sposób uwzględniają one zarówno specyfikę podatków samorządowych, jak i rozproszenie gminnych organów podatkowych. Specyfika ta polega przede wszystkim na tym, iż w przeciwieństwie do podatków stanowiących dochód państwa, w których dominuje tzw. samoobliczenie, w przypadku podatków samorządowych dominuje wymiar zobowiązania stosowną decyzją. Ta okoliczność nie powinna pozostać bez

wpływu na kształt postępowania podatkowego, które prowadzi do wydania takiej decyzji.

2. Założeniem o charakterze generalnym przy tworzeniu ogólnego prawa podatkowego powinna być zasada jednolitości kompetencji organów podatkowych. Należy ją postrzegać jako brak odrębności rozumiany w ten sposób, iż zasadniczo państwowe i samorządowe organy podatkowe powinny działać w oparciu o te same przepisy prawne, które w taki sam sposób regulują ich kompetencje. Oczywiście odstępstwa od wskazanej zasady, uwzględniające przede wszystkim specyfikę wymierzanych i pobieranych przez określoną kategorię organów podatkowych świadczeń, będą występowały. Muszą być one jednak dostatecznie uzasadnione (zasada adekwatności).

Należy więc przyjąć, iż przepisy kompetencyjne ujęte w ogólnym prawie podatkowym powinny być dla obu kategorii organów podatkowych tożsame, co z punktu widzenia podatników przełoży się na zasadność domniemania, iż bez względu na organ właściwy w zakresie danego podatku ich sytuacja będzie zbliżona. Aktualnie taka symetria nie zachodzi. Analiza obowiązujących przepisów ordynacji podatkowej prowadzi do wniosku, iż istnieją w niej przepisy, które są stosowane wyłącznie przez państwowe lub samorządowe organy podatkowe, ale nie w każdym przypadku ma to uzasadnienie.

Dla przykładu – istnieją regulacje dotyczące konkretnych kategorii podatków lub kategorii podmiotów, co ogranicza ich zastosowanie wyłącznie do podatków stanowiących dochód budżetu państwa. Uwaga ta dotyczy np. porozumień w sprawie ustalania cen transakcyjnych (dział IIa o.p.). Podobne uzasadnienie dla wyłączenia określonych regulacji w odniesieniu do samorządowych organów podatkowych mają także przepisy dotyczące np.: określenia kwoty zwrotu lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym (art. 21 § 3a), określenia wysokości dochodu (art. 21b), określenia wysokości zaliczek (art. 23a), określenia wysokości straty (art. 24), wyłączenia odpowiedzialności podatnika z tytułu zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika podstawy opodatkowania (art. 26), określania wysokości odsetek (art. 53a), zasad okrąglania podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych przy określonych kategoriach przychodów (art. 63 § 1a), przedawnienia prawa do wymiaru podatku dochodowego z tytułu nie-

ujawnionych źródeł (art. 68 § 4), nadpłat w podatkach dochodowych oraz zwrotów w podatku od towarów i usług (art. 72 § 1 i 2, art. 75, art. 76b § 2, art. 77c § 1), korekty deklaracji na podatek od towarów i usług (art. 81 § 3), zasad rozliczania podatku dochodowego od osób fizycznych w przypadku śmierci podatnika (art. 104 § 1), rozszerzenia pojęcia strony postępowania na wspólników spółek osobowych (art. 133 § 2a).

Wobec dość znacznej ilości przepisów, które znalazły się w ogólnym prawie podatkowym, a odnoszą się jedynie do konkretnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa, zmienna jest znikoma ilość tego rodzaju rozwiązań, które odnosiłyby się do podatków samorządowych. W tym zakresie odmienne regulacje dotyczą w zasadzie jedynie wyłączenia zasad zaokrąglania w odniesieniu do opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych (art. 63 § 2), zasad solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania pobierane w formie łącznego zobowiązania pieniężnego (art. 91 § 2), odpowiedzialności dzierżawcy lub użytkownika nieruchomości z tytułu zobowiązań podatkowych wynikających z opodatkowania nieruchomości (art. 114a), zwolnienia z obowiązku wydawania postanowienia o wszczęciu postępowania w przypadku podatku od spadków i darowizn oraz corocznego ustalania zobowiązań, na podstawie niezmiennego stanu faktycznego (art. 165 § 5 pkt 1 i § 7). Wskazane specyficzne zasady związane są określonymi kategoriami świadczeń stanowiących dochód gmin, chociaż wprost ordynacja podatkowa w tym zakresie wymienia jedynie podatek od spadków i darowizn. Należy jednak mieć na uwadze, że łączne zobowiązanie pieniężne to podatek rolny oraz od nieruchomości lub leśny, albo wszystkie te świadczenia łącznie.¹ Te same podatki związane są z opodatkowaniem nieruchomości, do czego nawiązuje art. 114a o.p. Z kolei art. 165 § 5 pkt 1 o.p. wskazujący na podatki, które są ustalane corocznie, także odnosi się do wskazanych świadczeń.

Obok specyficznych regulacji, które mają uwzględniać specyfikę wymiaru i poboru podatków samorządowych, w ordynacji podatkowej

1 Por. art. 6c ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 1381 ze zm., zgodnie z którym „Osobom fizycznym, na których ciąży obowiązek podatkowy w zakresie podatku rolnego oraz jednocześnie w zakresie podatku od nieruchomości lub podatku leśnego dotyczący przedmiotów opodatkowania położonych na terenie tej samej gminy, wysokość należnego zobowiązania podatkowego pobieranego w formie łącznego zobowiązania pieniężnego ustala organ podatkowy w jednej decyzji (nakazie płatniczym), z zastrzeżeniem ust. 2.”

można także znaleźć grupę przepisów, które są adresowane wyłącznie do gminnych organów podatkowych lub organów stanowiących gmin. Jak się wydaje, są one przejawem dostrzeżenia przez ustawodawcę samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Najlepszym przykładem takiej regulacji jest art. 233 § 3 o.p., który umożliwia samorządowemu kolegium odwoławczemu wydanie decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty, jeżeli przepisy prawa pozostawiają sposób jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji. Wśród innych przepisów można wskazać na te, które mają charakter kompetencyjny do stanowienia miejscowego prawa podatkowego. W tej grupie regulacji mieszczą się przepisy upoważniające rady gmin, rady powiatu oraz sejmiki województwa do: przedłużenia terminu płatności dla inkasentów (art. 47 § 4a), wprowadzenia opłaty prolongacyjnej i określenia jej wysokości (art. 57 § 7), dopuszczenia zapłaty podatków instrumentem płatniczym (art. 61a).

W mojej ocenie w odniesieniu do niektórych regulacji prawnych, które aktualnie adresowane są wyłącznie do jednostek samorządu terytorialnego oraz ich organów podatkowych, trudno dostrzec głębsze uzasadnienie. Uwaga ta dotyczy np. ograniczenia możliwości płatności podatków instrumentem płatniczym wyłącznie do dochodów jednostek samorządu terytorialnego (art. 61a), a także pozostawienia prawa do wprowadzenia opłaty prolongacyjnej oraz określania jej wysokości organom stanowiącym jednostek samorządu terytorialnego (art. 57 § 7). To drugie uprawnienie w istocie skutkuje tym, że w skali kraju podejmuje się znaczną ilość uchwał, chociaż działalność w tym zakresie mogłaby być stosunkowo prosto ograniczona zmianami ustawowymi. W mojej ocenie można rozważyć, czy opłata prolongacyjna nie powinna być obligatoryjna w zakresie wszystkich podatków, bez względu na to, dochód czyjego budżetu stanowią. Również stawka opłaty powinna być określona ustawowo. Uprawnienia organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego mogłyby być zastąpione bardziej rozbudowanym ustawowym katalogiem przesłanek odstąpienia od naliczania opłaty, a w zakresie kształtowania stawki rady gmin miałyby jedynie fakultatywne uprawnienie do jej obniżenia – zatem brak działania w tym zakresie oznaczałby naliczanie opłaty wg stawki wynoszącej 50% odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych.

3. Powyższe skłania do stwierdzenia, iż generalnie należy dopuścić różnicowanie regulacji ogólnego prawa podatkowego z uwzględnieniem specyfiki podatków wymierzanych i pobieranych przez daną kategorię organów podatkowych (państwowe i samorządowe). Natomiast różnicowanie tych regulacji w aspekcie podmiotowym wydaje się być wyjątkiem i musi mieć mocne uzasadnienie. Aktualnie takiego uzasadnienia, w mojej ocenie, nie ma np. w zakresie wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, które w odniesieniu do interpretacji ogólnych są jednolite bez względu na rodzaj podatku i organ właściwy do jego realizacji, ale przy interpretacjach indywidualnych już takiej jednolitości brakuje. W zakresie podatków pozostających we właściwości państwowych organów podatkowych istnieje jeden organ właściwy do ich wydawania, co miało wyeliminować rozbieżności w wydawanych interpretacjach. Z kolei przy podatkach realizowanych przez organy samorządowe centralizacja nie nastąpiła. Zatem to, co legło u podstaw ujednolicenia podmiotowego w zakresie interpretacji dotyczących podatków, w zakresie których właściwe są państwowe organy podatkowe, nie było wystarczającą przesłanką do ujednolicenia wydawania interpretacji przez samorządowe organy podatkowe.²

Należy także wskazać, iż propozycje dotyczące pogłębiania różnic w zakresie kompetencji państwowych i samorządowych organów podatkowych widoczne są także w pracach nad zmianami w zakresie ordynacji podatkowej. Nie można bowiem bezkrytycznie odnieść się do zmian, jakie zaproponowano w rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.³ Otóż planowane narzędzie, które ma zapobiegać unikaniu opodatkowania, w postaci klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, w założeniu będzie mogło być stosowane tylko do podatków pozostających we właściwości naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celnych, dyrektorów izb skarbowych oraz dyrektorów izb celnych (art. 25g

2 Kwestią otwartą pozostaje to, jaki organ lub organy powinny w przypadku centralizacji wydawać interpretacje indywidualne dotyczące podatków samorządowych. Postulować można rozważenie zarówno umocowania w tym zakresie ministra finansów, samorządowych kolegiów odwoławczych czy regionalnych izb obrachunkowych. W każdym z tych rozwiązań zostanie osiągnięty cel, którym jest ograniczenie prawa do interpretowania z zasady takich samych przepisów przez prawie 2500 gminnych organów podatkowych.

3 Wykaz prac legislacyjnych Rady Ministrów – projekt nr UD 154, dostępny na stronie: <http://legislacja.rcl.gov.pl/lista/2/projekt/230100>

§ 2 projektu). Wygląda więc na to, że unikanie opodatkowania nie dotyczy podatków samorządowych, albo może inaczej – żeby być precyzyjnym – nie wszystkich. Przyjęcie proponowanego rozwiązania będzie bowiem oznaczało, że klauzula znajdzie zastosowanie w podatku od czynności cywilnoprawnych, który jest wprawdzie dochodem gminy, ale realizuje go naczelnik urzędu skarbowego, ale już nie np. w podatku od nieruchomości. Przyjęte w zakresie klauzuli kryterium jej stosowania jest niezrozumiałe i rażąco łamie zasadę jednolitości kompetencji państwowych i samorządowych organów podatkowych. Biorąc pod uwagę podejmowane w ostatnim czasie działania podatników związane z obniżaniem podatków obciążających władanie majątkiem (przede wszystkim podatku od nieruchomości), trudno także mówić o uwzględnieniu przez tego rodzaju rozwiązanie zasady adekwatności.

4. Kryterium, które może determinować kształtowanie przepisów ogólnego prawa podatkowego z uwzględnieniem specyfiki podatków samorządowych, jest fakt, iż w wielu przypadkach są one ustalane w drodze decyzji. Sytuacja taka ma miejsce m.in. w podatku od nieruchomości, rolnym czy leśnym, gdy podatnikami są osoby fizyczne. W tym kontekście przepisy regulujące postępowanie podatkowe powinny wprowadzać zarówno odformalizowanie postępowań w sprawach, w których stan faktyczny nie budzi wątpliwości, jak i należałoby rozważyć odstąpienie od obowiązku prowadzenia tego rodzaju postępowań przy niewielkiej kwocie zobowiązania.

Z zasady w sprawach, w których stan faktyczny nie budzi wątpliwości, gdy jest składana informacja zawierająca dane, na podstawie których dokonuje się wymiaru podatku, a dane te nie budzą wątpliwości organu podatkowego, powinno się poprzestać na wydaniu i doręczeniu decyzji. Byłby to więc tryb analogiczny do tego, jaki aktualnie występuje na gruncie podatku od spadków i darowizn (art. 165 § 7 o.p.).

5. Prowadzenie postępowania podatkowego i wydawanie decyzji ma ekonomiczne uzasadnienie jedynie wtedy, gdy wynikająca z niej kwota zobowiązania podatkowego nie jest niższa niż koszty tegoż postępowania. Nieracjonalne jest bowiem wymierzanie podatku w kwocie np. 5 zł, gdy wydanie i doręczenie takiej decyzji generuje koszty przewyższające wysokość podatku. Uzasadnia to stwierdzenie, że w spra-

wach tzw. bagatelnych, ze względu na wysokość zobowiązania, należy uprawnnić organy podatkowe do odstępiania od wymierzania podatku. Uwzględniając zasadę jednolitości kompetencji, tego rodzaju rozwiązanie powinno być adresowane do wszystkich organów podatkowych, a nie tylko organów samorządowych.⁴ Kompetencja ta jest uzasadniona jedynie w przypadku konieczności prowadzenia postępowań podatkowych, więc nie powinna dotyczyć samoobliczenia podatku.

Ustawa nie powinna ograniczać gmin w prawie do samodzielnego decydowania o poziomie bagatelności zobowiązania. W przypadku organów państwowych jest on możliwy do określenia, natomiast w gminach koszty postępowań, w tym doręczeń, mogą kształtować się w różny sposób, więc np. limit bagatelności na poziomie kosztów doręczenia w najniższej wysokości w obrocie krajowym listowej ekonomicznej przesyłki poleconej za potwierdzeniem odbioru, przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. poz. 1529) nie w każdym przypadku jest uzasadniony.⁵ Można bowiem wyobrazić sobie przypadki, w których gminny organ podatkowy realizuje doręczenia przez swoich pracowników, co znacznie obniża koszty w tym zakresie.

6. Ze względu na dużą ilość decyzji wydawanych w podatkach samorządowych konieczne jest dokonanie przeglądu nadzwyczajnych trybów wzruszenia decyzji pod kątem:

- określenia jednolitego okresu, po którym wzruszenie decyzji nie jest dopuszczalne;
- dostosowania przesłanek zmiany decyzji (art. 254 o.p.) do rozwiązań przepisów szczególnych (zmiana nie tylko okoliczności faktycznych, ale wszelkich okoliczności mających wpływ na wysokość opodatkowania zaistniałych po wydaniu decyzji).⁶

4 W projekcie ustawy o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 2656) proponuje się, aby odpowiednie zmiany zostały wprowadzone do ustaw regulujących podatek od nieruchomości, rolny i leśny, co ogranicza zastosowanie tej instytucji wyłącznie do tych świadczeń realizowanych przez gminne organy podatkowe. Zob. także L. Etel, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany*, Białystok 2013, s. 149 i n.

5 Taka propozycja znalazła się w projekcie zmian w ustawie o podatku rolnym, podatku leśnym oraz podatku od nieruchomości – zob. projekt ustawy o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 2656).

6 Zob. szerzej R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych – stan obecny i kierunki zmian*, Warszawa 2014, s. 274 i n.

W aktualnie obowiązującym stanie prawnym istnieją, w mojej ocenie niczym nieuzasadnione, rozbieżności w zakresie ograniczenia czasowego stosowania tzw. nadzwyczajnych trybów wzruszenia decyzji ostatecznych. W przypadku uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej oraz stwierdzenia jej nieważności organ podatkowy odmawia wszczęcia postępowania w sprawie, o ile żądanie zostało wniesione po upływie 5 lat od dnia jej doręczenia (art. 256 § 1 oraz art. 249 § 1 o.p.). Termin ten dotyczy także sytuacji wszczynania postępowania z urzędu. Z kolei w przypadku wznowienia postępowania takiego ograniczenia czasowego na wszczęcie postępowania nie ma.⁷ Jedynie w art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p. wskazano, iż organ odmawia uchylecia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1, lecz wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub art. 70 o.p. Warto także podkreślić, iż żadnych terminów ograniczających możliwość wzruszenia decyzji nie ma w przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy jej wygaśnięcia na podstawie art. 258 o.p.

W mojej ocenie możliwość wzruszenia decyzji ostatecznej w jakimkolwiek trybie powinna być ograniczona terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego. Byłaby to więc data graniczna, po której zobowiązanie podatkowe wygasa i nie jest także możliwa weryfikacja poprawności rozliczenia poprzez wzruszenie ostatecznej decyzji podatkowej. Ograniczenie to powinno także konsekwentnie dotyczyć uprawnienia do dochodzenia nadpłat i zwrotów podatku.

Ze względu na postanowienia ustaw regulujących podatek od nieruchomości, rolny i leśny, które przewidują uprawnienie do zmiany decyzji, którą ustalono podatek, jeżeli w ciągu roku podatkowego następuje wygaśnięcie obowiązku podatkowego lub zaistnienie zdarzeń mających wpływ na wysokość opodatkowania, konieczna jest modyfikacja trybu zmiany decyzji (art. 254 o.p.). Przepis ten stanowi, że ustalająca lub określająca decyzja ostateczna może być zmieniona, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na

7 Z dniem 1 września 2005 r. wykreślono z art. 243 § 1a w brzmieniu: „Wznowienie postępowania jest niedopuszczalne po upływie terminów przewidzianych w art. 68 lub w art. 70 o.p.”.

ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania, a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego. Taka regulacja nie koresponduje ze wskazanymi wcześniej przepisami kompetencyjnymi zawartymi w przepisach prawa szczegółowego. Przede wszystkim zmiana decyzji nie powinna być uprawnieniem, ale obowiązkiem organu, skoro ordynacja podatkowa nie przewiduje stosowania tego trybu z wniosku. Po drugie, nie powinna ona dotyczyć wyłącznie zmian stanu faktycznego, albowiem ustawy regulujące wskazane wyżej podatki stanowią o zaistnieniu jakichkolwiek okoliczności (zatem także prawnych), które rzutują na wysokość zobowiązania. Po trzecie wreszcie, zmiana decyzji powinna być możliwa również wtedy, gdy okoliczności rzutujące na jej poprawność zaistniały już po wydaniu decyzji, a nie dopiero po jej doręczeniu. Aktualnie bowiem art. 254 o.p. nie znajduje zastosowania do takich sytuacji, w których zmiana okoliczności nastąpiła między wydaniem a doręceniem decyzji. Trudno znaleźć przy tym jakikolwiek inny tryb nadzwyczajny do wzruszenia w takim przypadku decyzji.⁸

7. Końcowo podnieść należy, iż sprawą istotną wydaje się także doregulowanie w przepisach ogólnego prawa podatkowego oraz przepisach ustrojowych statusu gminnych organów podatkowych. Nie ma aktu, który regulowałby sprawy ustrojowe, organizacyjne i funkcjonalne administracji podatkowej samorządu terytorialnego, z wyjątkiem samorządowych kolegiów odwoławczych.⁹ Być może problem utożsamiania gminy z działającym na jej rzecz nie jako organ wykonawczy, lecz organ podatkowy wójtem, burmistrzem (prezydentem miasta), nie występowałby, gdyby nie to, że podmioty te działające w tej drugiej roli w zasadzie nie są w żaden sposób organizacyjnie i funkcjonalnie wyodrębnione. W konsekwencji np. odmawia się gminie jako osobie prawnej uprawnienia do kwestionowania w drodze skargi do sądu administracyjnego decyzji wydawanych przez samorządowe kolegi odwoławcze.¹⁰

8 Por. R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*

9 Ustawa z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych, tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 79, poz. 856 ze zm.

10 Por. J. Dembczyńska, P. Pietrasz, *Gmina jako podmiot uprawniony do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję wydaną przez samorządowe kolegium odwoławcze*, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 7–8.

Być może, na kształt pomysłu o stworzeniu państwowej administracji podatkowej¹¹ powinna być stworzona samorządowa administracja podatkowa (SAP), której organami byłiby wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa. Nadanie im statusu SAP i wyposażenie w jednostki organizacyjne je obsługujące (samorządowy wydział podatkowy, samorządowy urząd podatkowy) podkreśliłoby ich odrębność od gminy rozumianej jako osoba prawna. To w istocie nie wiązałoby się z żadnymi dodatkowymi kosztami, bo takie wydzielenie organizacyjne w ramach referatów i wydziałów już istnieje. Skutek takich działań byłby natomiast, w mojej ocenie, taki, iż być może bardziej oczywista byłaby odrębność organu podatkowego od gminy jako osoby prawnej, a co za tym idzie – zaakceptowano by koncepcję o posiadaniu przez gminę interesu prawnego w skarżeniu decyzji wydawanych przez samorządowe kolegia odwoławcze. Alternatywnie na czele SAP mógłby stać nie wójt, a powoływany przez niego naczelnik/dyrektor. To także w istocie byłoby odzwierciedlenie tego, co aktualnie funkcjonuje, gdyż sprawami podatkowymi zajmują się zwykle działający z upoważnienia organu kierownicy wydziałów/referatów.

11 Zob. rządowy projekt ustawy o administracji podatkowej, Wykaz prac legislacyjnych Rady Ministrów – projekt nr UD 178.

CZY KONSTRUKCJA UGODY POMIĘDZY PODATNIKIEM A ORGANEM PODATKOWYM W AMERYKAŃSKIM PRAWIE PODATKOWYM MOŻE BYĆ INSPIRACJĄ DO ZMIAN W ORDYNACJI PODATKOWEJ?

Dominik J. Gajewski

1. W amerykańskim prawie podatkowym coraz większą popularnością cieszy się rozwiązanie ugody zawieranej pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym. Jej walory i skutki doceniają nie tylko sami podatnicy, ale również organy podatkowe i Departament Skarbu. Dokonując analizy tego rozwiązania, warto zastanowić się, czy możliwe jest wprowadzenie takiego rozwiązania na grunt polskiej ordynacji podatkowej.

Definiując ugodę, można powiedzieć, że jest to porozumienie zawarte przez strony w toku postępowania w kwestiach spornych. Ugoda poprzez wzajemne ustępstwa stron rozstrzyga o przedmiocie sporu, jednocześnie go likwidując. W prawie administracyjnym ugoda może mieć postać bądź to porozumienia zawartego przez organ administracji publicznej ze stroną postępowania administracyjnego, bądź pomiędzy stronami postępowania, które jest następnie zatwierdzane przez organ.¹

Analizowana ugoda występująca na gruncie prawa amerykańskiego jest ugodą pomiędzy organem podatkowym a stroną postępowania podatkowego – podatnikiem. Warto zauważyć, iż tego typu ugoda nie występuje na gruncie polskiego prawa podatkowego (ordynacja podat-

1 A. Zbroja, Ugoda administracyjna, "Studia Prawnicze" 1974, nr 1, s. 4.

kowa) ani – szerzej – administracyjnego.² Załatwienie sprawy w drodze ugody ma tę zaletę, iż obie strony dokonują ustępstw i dążą do osiągnięcia rozwiązania, które w jakimś stopniu obie je satysfakcjonuje.

W związku z tym, że rozwiązanie tego typu nie występuje na gruncie polskich przepisów podatkowych, warto przeanalizować konstrukcję amerykańskiej ugody pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym w kontekście możliwości wprowadzenia jej na polski grunt. Przed formułowaniem konkluzji warto przeanalizować główne założenia tego rozwiązania.

2. Kwestia ugody pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym związana jest z zagadnieniem kontroli podatkowej, wtedy bowiem najczęściej dochodzi do konfrontacji stron stosunku podatkowoprawnego i powstania sytuacji, w której zawarcie ugody jest jednym z możliwych rozwiązań powstałego sporu. Po zakończeniu kontroli podatnik informowany jest o jej wynikach. Wówczas może powstać sytuacja, w której nie zgadza się on z ustaleniami dokonywanymi w trakcie kontroli. Podstawowym zadaniem urzędnika przeprowadzającego kontrolę jest jednak ustalenie prawidłowego zobowiązania podatkowego, gdyż kompetencje do zawarcia ugody ma dopiero dyrektor okręgu.³ W razie ustalenia, że istnieje zaległość podatkowa, podatnik może się z tymi ustaleniami zgodzić i podpisać odpowiedni formularz. Trzeba jednak zauważyć, że zgłoszenie propozycji ugody jest możliwe dopiero po wyczerpaniu całej procedury.

W zasadzie na gruncie amerykańskiego kodeksu podatkowego (Internal Revenue Code – IRC) przewiduje się i uznaje za wiążące dwa rodzaje umów: *closing agreement* (7121) i *offer in compromise* (7122). *Offer in compromise*, czyli oferta kompromisu, to porozumienie, umowa między rządem a podatnikiem, która ustala zapłatę zobowiązania podatkowego w kwocie mniejszej niż należna. Jest to jedna z opcji, jaka przysługuje podatnikowi, który nie jest w stanie zapłacić należnego po-

2 Możliwe jest jedynie zawarcie ugody pomiędzy stronami, co reguluje art. 114–122 k.p.a. Ugoda taka nie jest jednak samodzielną formą załatwienia sprawy; dopiero załatwienie jej przez organ powoduje, że wywołuje skutki prawne (takie same zresztą jak decyzja administracyjna) – J. Lang, J. Służewski i in., *Polskie prawo administracyjne*, Warszawa 1995, s. 205; M. Szubiakowski, M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Postępowanie administracyjne*, Warszawa 1996, s. 196.

3 *Country Gas Service Inc v. US* 405 F2d 147 (1 Cir, 1968).

datku (poza rozłożeniem na raty, ogłoszeniem bankructwa i przedawnieniem zobowiązania).

Closing agreements to definitywne, wiążące porozumienie pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem, dotyczące zobowiązania podatkowego lub określonych kwestii wpływających na to zobowiązanie. Porozumienie jest wiążące dla obu stron i towarzyszy mu memorandum wydawane przez reprezentanta Generalnej Adwokatury, zawierające podstawy i uzasadnienie porozumienia. Porozumienia te nie są zwyczaj ujawniane przez organ podatkowy.

Z wyjątkiem nielicznych okresów w dziejach USA dane zawarte w deklaracjach oraz informacje uzyskane z innych źródeł przez organy podatkowe były i są objęte tajemnicą skarbową.

Ustawowo to Sekretarz Skarbu⁴ posiada uprawnienia do zawarcia pisemnego porozumienia z każdą osobą odnośnie do zobowiązania podatkowego tej osoby (albo osoby lub majątku, który reprezentuje) w zakresie jakichkolwiek podatków przychodowych, za jakikolwiek okres podatkowy. Porozumienie może być zawarte z każdą „osobą”, a nie „podatnikiem”. Nie musi bowiem istnieć zobowiązanie podatkowe za okres, którego porozumienie dotyczy.

Porozumienie wykazuje pewne cechy umowy. W szczególności może ono – podobnie jak umowy – być kwestionowane na tej podstawie, że ważne porozumienie nigdy nie zostało zawarte lub że podatnik nie miał zdolności, by je zawrzeć. Bardzo często ważność porozumienia podawana jest w wątpliwość, jeżeli podatnik zostanie prawnie ubezwłasnowolniony po podpisaniu proponowanego porozumienia, ale przed jego podpisaniem i zatwierdzeniem przez komisarza bądź że warunek, który postawił, nie został spełniony.⁵ Ostatnie decyzje sądów idą w kierunku uznania, że porozumienie należy interpretować według zasad prawa kontraktowego. Trzeba jednak pamiętać, iż nie są one całkowicie poddane prawu kontraktowemu, np. nie jest tu wymagane tzw. *consideration*, czyli świadczenie wzajemne uznawane za element konieczny kontraktu.⁶ Porozumienia nie mogą być ani modyfikowane, ani też ich zawarcie i treść nie mogą być ignorowane przez urzędników,

4 Art. 7121(a) kodeksu podatkowego.

5 IRM 8.13.1.6.1.

6 W.J. Wagner, Wybrane zagadnienia prawa cywilnego, [w:] Zarys prawa Stanów Zjednoczonych, pod red. J. Głuchowskiego, cz. I, Toruń 1991.

agentów lub też pracowników rządowych czy sądy. Błąd co do faktu lub prawa, mimo że istotny, nie będzie stanowił przesłanki uchylenia porozumienia.⁷ Największa jednak różnica między zwykłym kontraktem a *closing agreement* to przymiot ostateczności tego ostatniego, który został mu przyznany na mocy ustawy.

Uprawnienia Sekretarza Skarbu zostały delegowane na rzecz komisarza administracji podatkowej. Komisarz może zatem zawierać pisemne porozumienia z jakąkolwiek osobą odnośnie do zobowiązania tej osoby, w zakresie jakiegokolwiek podatku od przychodu, za jakikolwiek okres podatkowy kończący się przed lub następujący po dacie zawarcia porozumienia.⁸ Kompetencje jego zostały jednak subdelegowane na rzecz różnych urzędników w ramach IRS, wskutek czego większość porozumień zawieranych jest przez urzędników terenowych (tzw. *field official*). Umowy, które nie mogą być podpisane przez urzędników terenowych, podpisywane są przez ich odpowiednich przełożonych.

Generalnie istnieją dwa ograniczenia uprawnień urzędników. Po pierwsze – umowy muszą odnosić się do spraw będących w zakresie ich jurysdykcji, a po drugie – muszą odnosić się do okresów podatkowych zakończonych przed datami zawarcia tych porozumień.

Wniosek o zawarcie porozumienia, które ma ustalić zobowiązanie podatkowe, może być złożony i porozumienie zawarte w każdym czasie, zanim ustalenie tego zobowiązania stanie się przedmiotem sprawy przed kompetentnym sądem. Potem może ono być zawarte jedynie w określonych okolicznościach, jeżeli sąd na to zezwoli (np. w pewnych sytuacjach związanych z upadłością).⁹ Trzeba jednak pamiętać, iż urzędnicy nie mają prawa zawierania porozumień w sprawach, które są już wniesione do Sądu Podatkowego. Urzędnicy nie mogą zawierać *closing agreement* odnoszących się do przyszłych transakcji. Takie porozumienia są zawierane na najwyższym szczeblu (Sekretarz Skarbu).¹⁰

Wniosek powinien być wniesiony do Dyrektora Okręgu IRS (odpowiednik polskiego urzędu skarbowego), w którym złożona była deklaracja za okres, o który chodzi.

7 IRC 7121(b), IRM 8.13.1.61.

8 Treasury Regulation § 301.7121-1(b).

9 Procedural Rules § 601.202(b), IRM 8.13.1.1.1 pkt 8–10.

10 IRM 8.13.1.1.5.

Po wniesieniu wniosku, na jego odwrotnej stronie podpisy składają: urzędnik, który otrzymał wniosek oraz urzędnik, który go sprawdzał. Ten sam urzędnik nie może występować w roli przyjmującego wniosek i sprawdzającego. Podobnie – sprawdzający i zawierający porozumienie w imieniu komisarza nie mogą być tą samą osobą. Sprawdzenie projektu porozumienia powinno mieć miejsce przed podpisaniem porozumienia przez podatnika. Dotyczy ono głównie treści. Kolejne sprawdzenie, już wersji ostatecznej, po podpisaniu przez podatnika dotyczy przede wszystkim formy. Następnie porozumienie przekazywane jest do podpisania i zatwierdzenia przez komisarza. Porozumienie musi być podpisane przez podatnika, zanim je podpisze komisarz. Podpis podatnika stanowi bowiem ofertę, a komisarza – akt jej przyjęcia i zatwierdzenia. Za podatnika może złożyć podpis jego przedstawiciel posiadający odpowiednie pełnomocnictwo. Urzędnik, który zawiera porozumienie zgodnie z uprawnieniem delegowanym przez komisarza, powinien podpisać je jako komisarz.

3. Kodeks podatkowy nie wymienia przesłanek zawarcia porozumienia. Treasury Regulation stanowi natomiast, że *closing agreement* można zawrzeć w każdym przypadku, w którym – zamiast toczenia sporu – korzystniejsze będzie definitywne zakończenie sprawy lub jeżeli podatnik przedstawi dobre i wystarczające powody dla zawarcia porozumienia i komisarz ustali, że nie odbędzie się to z niekorzyścią dla rządu.¹¹ Zgodnie z powyższymi regulacjami to, czy umowa zostanie zawarta, leży w zakresie uznaniowej sfery działania komisarza, a zatem w zakresie uznania tych, którym delegował on uprawnienia do zawierania i zatwierdzania porozumień.

Porozumienia w sytuacji, gdy większą korzyść przyniesie ostateczne zamknięcie sprawy (i nie odbędzie się to ze szkodą dla interesów rządu), mogą przykładowo dotyczyć następujących kwestii:

- sytuacji, w której podatnik chce ostatecznego określenia swego zobowiązania, by móc przyspieszyć transakcje, np. wyprzedaży towaru;
- przypadku, gdy powiernik majątku chce porozumienia, aby zostać zwolnionym ze swych obowiązków przez sąd;

11 Treasury Regulation § 301.7121–1(a) zd. 2.

- firmy znajdujące się w trakcie likwidacji, która chce zawrzeć porozumienie ostatecznie określające jej zobowiązanie podatkowe, aby móc zakończyć taką operację;
- podatnika, które chce wypełnić życzenia wierzycieli i przedstawić im autentyczny dowód jego statusu co do odpowiedzialności podatkowej;
- podatnika chcącego ostatecznie rozwiązać kwestie sporne pomiędzy nim a IRS.

Porozumienia zawarte w przypadku przedstawienia drobnych i wystarczających powodów (gdy nie odbędzie się to ze szkodą dla interesu rządu) mogą być zawarte, by np. ustalić wartość rynkową na określoną datę, ustalić wielkość straty, zapewnić ostateczność i jednolitość w rozwiązywaniu określonych spraw, ustalić wpływ określonych kwestii na lata przyszłe, gdy dany problem pojawia się każdego roku.

Jeżeli chodzi o treść porozumienia, to ich ustalenia powinny być sformułowane kompletnie i jasno – tak by była możliwa tylko jedna interpretacja tego tekstu. Język powinien być zwięzły i krótki.¹² Jeżeli porozumienie określa zobowiązanie, powinno także ustalać kary. Nie może ono zawierać generalnego stwierdzenia, że nie nakłada się żadnych kar za dany okres lub dla danego podatku za dany okres. Każdy rodzaj kary musi być szczegółowo wymieniony.

Podatnik może wnioskować o niestosowanie pewnych kar, zwłaszcza jeżeli ich nałożenie było przedmiotem sporu. Jeżeli nie ma sporu co do odsetek, to generalnie porozumienia nie powinny ich ustalać. Odsetki legalnie należne nie mogą być uchylone w *closing agreement*. Odsetki od zobowiązań ustalonych w porozumieniu muszą być naliczone i pobrane zgodnie z przepisami.¹³ Można natomiast ustalić ostatecznie okres, za który odsetki będą naliczane oraz kwotę podatku stanowiącego podstawę do tego obliczenia.¹⁴ Należy unikać zastrzegania warunków, które powodują nieważność lub niemożność utrzymania porozumienia w mocy. Można natomiast zastrzec postanowienie, które określi sposób traktowania określonych kwestii w momencie zdarzenia przyszłego.

12 IRM 8.13.1.3.

13 IRC 6201 i 6301 oraz Treasury Regulation § 301 7121–1(d)2.

14 IRM 8.13.1.2.17–18.

Czasami podatnicy wnoszą o porozumienie pod warunkiem podjęcia jakiegoś działania przez administrację podatkową. Taki wniosek nie powinien być przyjęty, chyba że podatnik wycofa warunki. Można jednak postawić warunek, że inny wniosek o zawarcie porozumienia (np. osoby spokrewnionej) będzie przyjęty, jeśli ten drugi wniosek został wniesiony równocześnie i ustalono, że jest do zaakceptowania.¹⁵

Porozumienia nie mogą zawierać postanowień, które je z mocą wsteczną odwołują lub unieważniają. Byłoby to sprzeczne z zasadą ostateczności, jaką z mocy kodeksu podatkowego mają porozumienia. Nie mogą także zawierać obietnicy lub obowiązku renegocjacji kwestii w nich ustalonych.¹⁶

4. Cechą charakterystyczną porozumień jest ich ostateczność nadana postanowieniami kodeksu podatkowego. Jeżeli porozumienie jest zatwierdzone przez Sekretarza Skarbu (w terminie określonym w porozumieniu lub później uzgodnionym), będzie ono ostateczne i decydujące, chyba że zachodzi oszustwo, nadużycie zaufania publicznego lub niezgodne z prawdą przedstawienie faktów istotnych.

Owa ostateczność ma ten skutek, że:

- sprawa nie może być ponownie otwierana co do kwestii uzgodnionych lub zmieniana przez jakiegokolwiek urzędnika;
- takie porozumienie lub jakiegokolwiek jego postanowienie, a ponadto zapłata, zwrot lub obniżenie podatku bądź zaliczenie dokonane w związku z nim nie będą anulowane, modyfikowane, uchylane lub uznawane za nieistniejące w jakimkolwiek procesie lub postępowaniu.

Sądy całkowicie respektują ową ustawową ostateczność z zastrzeżeniem, że porozumienie ustala jedynie kwestie wyraźnie w nim zawarte. Ostateczne porozumienie dotyczące kwestii szczegółowej nie stoi natomiast na przeszkodzie zawarciu innego porozumienia co do odmiennych kwestii szczegółowych, dotyczących tego samego podatnika i tego samego okresu podatkowego. Porozumienie nie może być zmieniane ani odwoływane, ani jednostronnie, ani za zgodą wszystkich stron. Możliwe jest jednak rozwiązanie kontrowersji co do znaczenia

15 IRM 8.13.1.2.17.3.

16 IRM 8.13.1.3.10.

jego postanowień w drodze innego porozumienia. Jeżeli bowiem „jedno lub więcej postanowień może być rozsądnie interpretowane na dwa lub więcej sposobów i strony rozsądnie różniły się w ich interpretacji, to można zawrzeć porozumienie wyjaśniające znaczenie spornych postanowień”.¹⁷

Unieważnienie porozumienia jest możliwe, gdy zachodzi jedna z ustawowych przesłanek: oszustwo, nadużycie zaufania publicznego lub niezgodne z prawdą przedstawienie faktów mających istotne znaczenie. Ciężar dowodu ciąży na stronie, która żąda unieważnienia porozumienia.¹⁸ Uchylenie porozumienia nie jest jednak obowiązkiem organów administracji podatkowej, jeżeli bardziej korzystne dla rządu jest pozostawienie go w mocy.

Oszustwo oznacza, że muszą istnieć dowody na zamiar uniknięcia zapłaty podatku (w odróżnieniu od błędu). Porozumienie nie będzie uchylone, jeżeli oszustwo nie dotyczy bezpośrednio kwestii, których ono dotyczy.¹⁹

Nadużycie zaufania publicznego to popełnienie czynu niezgodnego z prawem przez urzędnika publicznego; może to także odnosić się do urzędowej formy lub aktu. Natomiast niezgodne z prawdą przedstawienie faktów istotnych to intencjonalne wprowadzenie w błąd, a nie zwykły błąd co do faktu lub prawa. Jest to coś bardziej celowego i świadomego niż zwykły błąd.²⁰

Prawo do badania ksiąg podatkowych i innych dokumentów nie jest uszczuplone przez zawarcie porozumienia i śledztwo w celu wykrycia oszustwa, nadużycia zaufania publicznego czy przedstawienie faktów istotnych może być prowadzone w każdym czasie.²¹

Poza unieważnieniem wpływ na porozumienie może mieć także późniejsza zmiana prawa. Przy tym „późniejsza zmiana prawa” nie oznacza późniejszej interpretacji lub wyjaśnienia prawa przez sąd.²² Jeżeli porozumienie odnosi się do okresu podatkowego, który kończy się przed lub w dacie zawarcia porozumienia, na jego ustalenia nie ma

17 Export Leaf Tobacco v. Commissioner 78 F2d 163 35–2 USTC.

18 Ingram v. Commissioner 32 BTA 1063 (1935) i Holmes & James INC v. Commissioner 30 BTA (1934).

19 Helvering v. John Kehoe 309 US 277 40–1 USTC 9264 (S.Ct. 1940).

20 Ingram v. Commissioner 32 BTA 1063 (1935).

21 Revenue Ruling 72–487, 1972–2 C.B. 645.

22 IRM 8.13.1.1.1.pkt 7.

wpływu późniejsza legislacja, która retroaktywnie odnosi się do okresu, którego dotyczy porozumienie, jeżeli legislacja nie zawiera postanowień co do jej wpływu na *closing agreement*. Co do okresów kończących się po dacie zawarcia porozumienia, to porozumienia takie ulegają zmianom stosownie do późniejszych ustaw odnoszących się do tego okresu, chyba że Sąd Najwyższy uzna je za niekonstytucyjne.²³

Kwestia wpływu przedawnienia na *closing agreement* nie jest jasno sformułowana w kodeksie ani w innych regulacjach. Jednak trzeba zauważyć, iż ustawa wyraźnie określa przyczyny podważenia porozumień i nie wspomina, że wykazanie przez podatnika, iż zapłacone podatki zostały określone po upływie terminu do określenia, jest jedną z nich.²⁴ A zatem podatek zapłacony zgodnie z porozumieniem określającym zobowiązanie, zawartym po upływie terminu do jego określenia, nie podlega zwrotowi przez złożenie wniosku o zaliczenie albo o zwrot nadpłaty.

5. Stosunek podatkowoprawny jest stosunkiem o charakterze publicznoprawnym, w którym wierzycielem jest organ podatkowy. Organ ten może żądać wykonania zobowiązania przez podatnika, a także je egzekwować.²⁵ W pewnych sytuacjach korzystniejsze jednak może być zrezygnowanie przez wierzyciela z możliwości egzekucji całego lub części zobowiązania, zwłaszcza gdy zdolność organu do jego ściągnięcia jest wątpliwa lub gdy ważniejsze jest zapewnienie przestrzegania prawa w przyszłości.

Temu służyć ma instytucja ugody pomiędzy organem a podatnikiem. Zawarcie ugody możliwe jest jednak jedynie w przypadkach przewidzianych w ustawie. Z orzecznictwa sądów wynika jednoznacznie, iż *offer in compromise* i *closing agreement* to jedyne przypadki, gdy można rozwiązać spór co do zobowiązania podatkowego w drodze umowy. *Closing agreement* to wiążące porozumienie stron stosunku podatkowoprawnego, dotyczące zobowiązania lub pewnych kwestii na nie wpływających. Może ono dotyczyć także okresu podatkowego, za który zobowiązanie jeszcze nie istnieje. Z wnioskiem o zawarcie *closing agreement* może wystąpić każda ze stron. Kodeks nie wymie-

23 IRM 8.13.1.7.3, por. Rev Ruling 56–322 1956–2CB, 963.

24 IRM 8.13.1.7.1.

25 IRC art. 6151(a) i 6201.

nia przesłanek zawarcia porozumienia z art. 7121, Treasury Regulation ogólnie stwierdza natomiast, że ostateczne zamknięcie sprawy musi być korzystniejsze niż jej przedłużanie. Komisarz musi jedynie ustalić, że nie odbędzie się to z niekorzyścią dla rządu, a podatnik przedstawić dobre powody dla jego zawarcia. Mamy tu do czynienia zatem z uznaniem administracyjnym. Organ podatkowy nie jest zobowiązany do zawarcia ugody. Teoretycznie można sobie wyobrazić sytuację, w której IRS umarza całą zaległość podatkową, gdy korzystniejsze dla rządu jest ostateczne zamknięcie sprawy. W praktyce administracja jednak stara się „odzyskać” choć część należnej sumy, jak miało to miejsce w ostatnio zawartym (2012 roku) porozumieniu z firmą Ernst&Young, która zgodziła się zapłacić 15 mln dolarów w związku z wykrytymi przez IRS nieprawidłowościami w zakresie rejestracji pewnych działań marketingowych odnośnie do oaz podatkowych. Zobowiązała się także implementować program kontroli jakości, by zapewnić przestrzeganie prawa w przyszłości.²⁶ Podatnik może cofnąć ofertę, zanim zostanie ona przyjęta przez IRS. Zawarcie *closing agreement* powoduje, że sprawa zostaje ostatecznie załatwiona i porozumienie nie może być unieważnione, modyfikowane czy uchylone w żadnym postępowaniu (por. IRC 7121 (b)). Podatnik nie może wytoczyć sprawy o zwrot nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet innych zobowiązań, a IRS nie może ustalić zaległości.

Instytucja ugody stanowi dla administracji podatkowej sposób na rozwiązanie długotrwałych sporów z podatnikami oraz daje szansę wyegzekwowania podatków, których nie można ściągnąć w inny sposób. Ma ona także poprzez pewne ustępstwa zachęcać podatników do pozostania w systemie podatkowym i przestrzegania prawa w przyszłości. O skuteczności tej instytucji mogą świadczyć coraz to nowsze inicjatywy IRS, jak np. program skierowany do instytucji emitujących zwolnione od podatku obligacje, proponujący zawieranie dobrowolnych *closing agreements*, by rozwiązać powstały na tym tle problem naruszania przepisów kodeksu podatkowego.²⁷

6. Warto również przedstawić wyniki badań przeprowadzonych w latach 2011–2012, których przedmiotem była analiza danych staty-

26 IRS Press Release, 2.VII 2013.

27 Voluntary Closing Agreement Programm for Tax-Exempt Bonds. IRS Notice 2001–60.

stycznych zawartych ugód przez podmioty powiązane kapitałowo. Wyniki badań o tyle zaskakujące, że w sposób znaczny zaczęła rosnąć liczba ugód podpisanych w stosunku rok do roku przez podmioty powiązane kapitałowo. Wzrost w 2011 r. w stosunku do roku 2010 wyniósł 34,5%, natomiast w roku 2012 w stosunku do roku 2011 wzrost wyniósł już 69,7%. Niewątpliwie te dane pokazują, że instytucja ugody – mimo że zawsze była dość interesującą i popularną formą – zaczęła w ostatnich latach cieszyć się zdecydowanie większą popularnością. Wynioskować z tego można konkluzję, że coraz wyraźniej uwidacznia się tendencja współpracy pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym.

Analizując konstrukcję ugody, należy stwierdzić, iż jest ona rozwiązaniem, które przynosi korzyści stronom. Niewątpliwie jest to zauważalne w praktyce. Warto również zauważyć, że omawiane rozwiązanie ma dość specyficzną konstrukcję i jest dostosowane do amerykańskich realiów, a przede wszystkim do amerykańskiego prawa podatkowego. Dlatego wierne przeniesienie tej konstrukcji na grunt polskiego prawa podatkowego (ordynacji podatkowej) byłoby niemożliwe. Jednak z całą stanowczością propozycja wprowadzenia instytucji ugody pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym do ordynacji podatkowej jest ciekawym pomysłem i zasługuje na głębszą analizę. Niewątpliwie trzeba jednak stwierdzić, że ewentualne wprowadzenie instytucji ugody pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym wymaga dostosowania przepisów szczegółowych do obowiązujących norm prawa podatkowego w Polsce. Sądzę, że wprowadzenie instytucji ugody tego typu mogłoby przynieść korzyści nie tylko dla Skarbu Państwa, ale i dla samych podatników.

NOWE TECHNOLOGIE W PODATKOWYM POSTĘPOWANIU DOWODOWYM – WYBRANE ZAGADNIENIA

Piotr Pietrasz, Ilona Szczepańska

1. Referat został poświęcony wybranym problemom związanym z wykorzystaniem w podatkowym postępowaniu dowodowym technologii informacyjnych i komunikacyjnych. Technologie informacyjne i komunikacyjne (*Information and Communication Technology* – ICT), nazywane też technologiami informacyjnymi (IT), są technologiami związanymi ze zbieraniem, przechowywaniem, przetwarzaniem, przesyłaniem, rozdzielaniem i prezentacją informacji (tj. tekstów, obrazów, dźwięku). Obejmują one w szczególności technologie komputerowe (sprzęt i oprogramowanie) i technologie komunikacyjne. Technologie informacyjne to także dziedzina wiedzy obejmująca: informatykę, telekomunikację i inne technologie powiązane z informacją. Dostarczają narzędzi, za pomocą których można pozyskiwać informacje, selekcjonować je, analizować, przetwarzać i przekazywać odbiorcom.¹

Technologie informacyjne i komunikacyjne aktualnie mogą znaleźć zastosowanie w postępowaniu podatkowym w sferze komunikacji pomiędzy organem podatkowym a stroną postępowania oraz innymi podmiotami, które biorą udział w tym postępowaniu. Oprócz komunikacji technologie te w coraz szerszym zakresie znajdują również zastosowanie w postępowaniu dowodowym w związku z ustalaniem sta-

1 K.B. Matusiak (red.), *Innowacje i transfer technologii. Słownik pojęć*, Warszawa 2008, s. 339.

nu faktycznego sprawy. Zapisywanie i utrwalanie informacji w postaci pism, dźwięku czy obrazu na informatycznych nośnikach danych, dostępność do rejestrów publicznych *on-line* mogą wpływać na przebieg postępowania dowodowego w toku postępowania podatkowego.

Istotne znaczenie w możliwości wykorzystania technologii informacyjnych i komunikacyjnych w postępowaniu podatkowym, w tym także w fazie postępowania dowodowego, odegrała ustawa z dnia 10 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw,² wprowadzająca kolejny etap informatyzacji postępowania podatkowego uregulowanego w ordynacji podatkowej. Przepisy noweli, w części odnoszącej się do postępowania podatkowego, weszły w życie w dniu 11 maja 2014 r.

2. Zgodnie z art. 126 o.p. sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Należy zwrócić uwagę na to, że kodeks postępowania administracyjnego, w odróżnieniu do ordynacji podatkowej, w art. 14 § 1 k.p.a. przewidywał zasadę załatwiania spraw w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego już wcześniej, a mianowicie od 17 czerwca 2010 r. Zgodnie z tym przepisem sprawy należy załatwiać w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, doręczanego środkami komunikacji elektronicznej. Ordynacja podatkowa w art. 126, w brzmieniu obowiązującym do 11 maja 2014 r., stanowiła natomiast, że sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Takie sformułowanie nie zamykało zatem możliwości załatwienia sprawy podatkowej w formie dokumentu elektronicznego, gdyż pisemna forma załatwiania spraw nie była jedynie dopuszczalną w postępowaniu podatkowym. Ponadto, jeżeli dokument elektroniczny zawiera tekst (jest to tzw. dokument tekstowy), to w zasadzie można dojść do wniosku, że jest on wyrazem zasady pisemności.

2 Ustawa z dnia 10 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 183), dalej: nowela.

Zgodzić należy się z twierdzeniem, że pisemność oznacza warunek wyrażenia pismem, czyli tekstem składającym się między innymi z liter, cyfr i innych znaków specjalnych, utrwalonych na każdym nośniku umożliwiającym odtworzenie treści i formy tekstu.³ Innymi formami jest np. forma ustna, audiowizualna czy graficzna, w której przekaz informacji następuje za pomocą obrazu. Potwierdza to zresztą ustawodawca w art. 143 § 1a o.p. oraz w przepisach regulujących doręczanie przez organ podatkowy pism w formie dokumentu elektronicznego (art. 144a, 152 § 3 i art. 152a o.p.). W przepisach tych ustawa posługuje się bowiem określeniem „pismo w formie dokumentu elektronicznego”, które ma znaczenie węższe od określenia „dokument elektroniczny”.

W języku polskim słowo „pismo” ma wiele znaczeń, a mianowicie: 1) zespół znaków graficznych będących znakami dźwięków lub pojęć, a także ogół liter składających się na dany alfabet, 2) właściwy komuś sposób kreślenia liter i cyfr, 3) wyrażanie myśli za pomocą znaków graficznych, umiejętność pisania, 4) tekst napisany ręcznie lub maszynowo na kartce lub kartkach papieru, 5) zebrane utwory literackie, publicystyczne itp., 6) publikacja wydawana w stałych terminach, a także egzemplarz tej publikacji.⁴ Dokonując jednak wykładni pojęcia pisma, którym posługuje się ustawodawca w ordynacji podatkowej, i to zarówno przed nowelizacją, jak i po nowelizacji, należy uwzględnić aspekt wykładni systemowej. Zauważyć bowiem trzeba, że w art. 143 § 1a o.p. ustawodawca posługuje się zwrotem „podpisywanie pism w formie dokumentu elektronicznego podpisem elektronicznym”, w art. 144a o.p. jest mowa o „doręczaniu pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej”, w art. 152a o.p. użyto sformułowania „w celu doręczenia pisma w formie dokumentu elektronicznego” oraz „nieodebrania pisma w formie dokumentu elektronicznego”. Oczywiście staje się zatem, że w tym akcie prawnym nie można pisma utożsamiać wyłącznie z tekstem utrwalonym na kartce papieru. Pod pojęciem pisma, w rozumieniu ordynacji podatkowej, należy zatem rozumieć zespół znaków graficznych będących znakami dźwięków lub pojęć, utrwalonych w formie dokumentu elektronicznego lub też na innym nośniku, w tym na kart-

3 Zob. G. Szpor, *Administracyjne problemy informatyzacji*, [w:] *Między tradycją a przyszłością w nauce prawa administracyjnego*. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Janowi Bociowi, red. J. Supernat, Wrocław 2009, s. 721.

4 <http://sjp.pwn.pl/>.

ce papieru. Przy tym w przypadku dokumentu elektronicznego chodzi tu o tzw. dokument tekstowy.

Zastosowanie technologii informacyjnych i komunikacyjnych, a w szczególności środków komunikacji elektronicznej w postępowaniu podatkowym stało się możliwe dzięki wykorzystaniu bezpiecznego podpisu elektronicznego weryfikowanego przy pomocy ważnego kwalifikowanego certyfikatu oraz podpisu potwierdzonego profilem zaufanym ePUAP. Zastosowanie wskazanych wyżej mechanizmów umożliwia identyfikację użytkownika systemu teleinformatycznego.⁵

W ordynacji podatkowej nie zdefiniowano terminu „środek komunikacji elektronicznej”. W art. 144a § 1 pkt 1 o.p. zawarto odesłanie, z którego wynika, że określenie to należy rozumieć zgodnie z definicją zawartą w ustawie z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną.⁶ Zgodnie z treścią art. 2 pkt 5 tego aktu prawnego, użyte w tej ustawie określenie „środki komunikacji elektronicznej” oznacza rozwiązania techniczne, w tym urządzenia teleinformatyczne i współpracujące z nimi narzędzia programowe, umożliwiające indywidualne porozumiewanie się na odległość przy wykorzystaniu transmisji danych między systemami teleinformatycznymi, a w szczególności pocztę elektroniczną. Do środków komunikacji elektronicznej zalicza się m.in.: sieci komputerowe, Internet, SMS, a także inne urządzenia elektroniczne.⁷

Uwzględniając powyższe rozważania, analiza art. 126 o.p. może doprowadzić do zaskakujących wniosków. Skoro bowiem obok formy pisemnej wyodrębniono formę dokumentu elektronicznego, to oznacza, że pismo w formie dokumentu elektronicznego nie wiąże się z zasadą pisemności, ale jest wyrazem funkcjonowania nowej zasady – załatwiania spraw w formie dokumentu elektronicznego. Gdyby nie wyodręb-

5 Postanowienia art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 18 września 2001 r. o podpisie elektronicznym, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 262 oraz art. 20b ust. 1 i 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 235 ze zm., dalej: ustawa o informatyzacji, zawierają rozwiązania zrównujące bezpieczny podpis elektroniczny weryfikowany za pomocą kwalifikowanego certyfikatu oraz podpis potwierdzony profilem zaufanym ePUAP z podpisem własnoręcznym.

6 Ustawa z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 1422. Zob. też rozważania na temat znaczenia pojęcia środka komunikacji elektronicznej w przepisach k.p.a. – M. Jachowicz, M. Kotulski, *Forma dokumentu elektronicznego w działalności administracji publicznej*, Warszawa 2012, s. 89 i n.

7 X. Konarski, *Komentarz do ustawy o świadczeniu usług drogą elektroniczną*, Warszawa 2004, s. 74.

nienie sposobu załatwiania spraw w formie dokumentu elektronicznego, wydaje się, że zasadne byłoby przyjęcie, że ujęta w art. 126 o.p. zasada załatwiania spraw w formie pisemnej obejmuje zarówno pisma „tradycyjne”, czyli papierowe oraz pisma utrwalone na innych nośnikach niż papier, w tym także na informatycznym nośniku danych, a zatem dokumenty elektroniczne. Niezależnie jednak od powyższego wniosku w art. 126 o.p. wskazano na zasadę załatwiania spraw w formie dokumentu elektronicznego obok formy pisemnej. Wydaje się, że zabieg ten ma przede wszystkim znaczenie porządkujące, a ponadto – co jest istotne – akcentuje znaczenie technologii informacyjnych i komunikacyjnych w postępowaniu podatkowym.

Zauważyć należy, że art. 126 o.p. wprowadza równoważność zasady załatwiania spraw podatkowych w formie pisemnej oraz w formie dokumentu elektronicznego. Ponadto łącznik „lub”, oznaczający alternatywę nierozłączną, upoważnia do zajęcia stanowiska, że dana sprawa podatkowa może być załatwiana zarówno w jednej z tych dwóch równorzędnych form, jak również możliwe będzie zastosowanie w jednej sprawie obu tych form. Konsekwencją takiego stanu rzeczy jest to, że akta sprawy podatkowej będą mogły zawierać wyłącznie dokumenty na nośniku tradycyjnym – papierowym, ewentualnie wyłącznie dokumenty elektroniczne, jak również możliwe będzie prowadzenie akt hybrydowych, czyli zawierających dokumenty elektroniczne i dokumenty utrwalone w innej postaci, najczęściej papierowe.

Wprowadzenie w zasadzie ogólnej postępowania podatkowego możliwości posłużenia się formą dokumentu elektronicznego, a nie formą pisma utrwalonego w dokumencie elektronicznym, jako w pełni równoważną dla realizacji czynności postępowania podatkowego w formie pisemnej, oznacza możliwość szerokiego zastosowania w tym postępowaniu nowoczesnych technologii informacyjnych, zarówno w płaszczyźnie komunikacyjnej obejmującej wnoszenie podań oraz doręczanie pism, jak i w płaszczyźnie dowodzenia, a konkretnie w przeprowadzaniu niektórych czynności w tym postępowaniu. Ponadto, jak wskazuje się w literaturze, możliwe jest zastosowanie formy dokumentu elektronicznego w tych przypadkach, gdy ustawa nie wprowadza żadnej kwalifikacji formy. Natomiast niedopuszczalność formy dokumentu elektronicznego ma miejsce wtedy, gdy ustawodawca wprost za-

strzegł jako wyłączną formę pisemną,⁸ ewentualnie wykluczył formę dokumentu elektronicznego. Zauważyć bowiem należy, że choć art. 126 o.p. stanowi o „załatwieniu sprawy”, to zwrotu tego nie można odnosić wyłącznie do sporządzenia aktu kończącego sprawę, tj. wydania decyzji podatkowej, gdyż obejmuje ono również ogół pozostałych czynności dokonywanych w toku postępowania podatkowego,⁹ w tym przede wszystkim czynności poprzedzających wydanie decyzji podatkowej.

Powyższe spostrzeżenia dają podstawę do zajęcia stanowiska, mimo wszystko, o doniosłym znaczeniu nowelizacji art. 126 o.p., które nie zmienia charakteru prawnego postępowania podatkowego i jego istoty, ale modyfikuje i modernizuje, i to w sposób istotny, to postępowanie.

Dokonując każdorazowo wykładni art. 126 o.p., warto pamiętać o tym, że zasady ogólne postępowania podatkowego są podstawowymi regułami tego postępowania, uznanymi za takie przez ustawodawcę. Zasady ogólne są zasadami prawa. Jako zasady prawa należy rozumieć obowiązujące normy prawa pozytywnego, od których należy odróżniać reguły niebędące takimi zasadami. Zasady ogólne wyznaczają model danej procedury, a jednocześnie stanowią linie przewodnie do szczegółowych rozwiązań proceduralnoprawnych.¹⁰ Mają one zatem znaczenie fundamentalne dla całego postępowania podatkowego.

Mając na uwadze podobieństwo zasad ogólnych postępowania podatkowego z zasadami ogólnymi postępowania administracyjnego, odwołując się do poglądów zaprezentowanych przez S. Rozmaryna,¹¹ można wskazać, iż „ogólność” zasad postępowania podatkowego wiąże się z określonymi konsekwencjami prawnymi. Otóż zasady te można określić jako regulacje wspólne dla całości postępowania podatkowego, niejako wyjęte przed nawias. Obowiązują one we wszystkich fazach postępowania podatkowego, stanowiąc przy tym wiążącą wytyczną dla wszystkich przepisów regulujących postępowanie podatko-

8 M. Jachowicz, M. Kotulski, *Forma dokumentu elektronicznego w działalności administracji publicznej*, Warszawa 2012, s. 87.

9 Tak na gruncie postępowania administracyjnego: *ibidem*.

10 K. Jandy–Jendrońska, J. Jendrońska, *System jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego*, [w:] T. Rabska, J. Łętowski (red.), *System prawa administracyjnego*, t. III, Wrocław 1978, s. 171.

11 S. Rozmaryn, *O zasadach ogólnych kodeksu postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1961, nr 12, s. 887 i n.

we. Zasady ogólne współlistnieją z innymi przepisami uregulowanymi w dziale IV o.p. Oznacza to, że jeżeli organ podatkowy stosuje określony przepis działu IV o.p., winien stosować jednocześnie zasady ogólne. Cechą zasad ogólnych postępowania podatkowego jest to, że nie wprowadzają nowych, samoistnych instytucji w postępowaniu podatkowym. Zasady ogólne są natomiast realizowane przez instytucje istniejące. W konsekwencji przepisy szczegółowe muszą być interpretowane zgodnie z zasadami ogólnymi. Zasady ogólne są zatem punktem odniesienia dla wskazań interpretacyjnych w toku stosowania wszystkich norm składających się na poszczególne instytucje postępowania podatkowego. Zasady ogólne postępowania podatkowego mogą być wykorzystane do wypełniania ewentualnych luk w przepisach regulujących postępowanie podatkowe.¹²

3. Zgodnie z art. 180 § 1 o.p. jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Wskazany przepis kreuje zasadę otwartego systemu dowodów w postępowaniu podatkowym.

Ordynacja podatkowa nie definiuje pojęcia „dowód”. W języku polskim słowo „dowód” ma wiele znaczeń. Dowodem może być bowiem okoliczność, rzecz dowodząca czegoś, przemawiająca za czymś, świadcząca o czymś, wskazująca na coś, oznaka czegoś, potwierdzenie, uzasadnienie, świadectwo.¹³ W języku nauki prawa dowodowego, a także w potocznym języku prawniczym, wyraz „dowód” utożsamiany jest zwykle ze środkiem dowodowym lub w nieco innym znaczeniu – źródłem dowodu (np. w wyrażeniu „dowód ze świadka”). W wyrażeniu „dowód ze świadka” akcentuje się nie tyle samą informację (treść zeznań), co osobę świadka zdarzenia, będącego „źródłem” tych zeznań. Mianem środka dowodowego określa się natomiast najczęściej treść jego zeznań dotyczących tego zdarzenia („dowód z zeznań świadka”). Takie pojmowanie „dowodu” (jako „środka dowodowego”) ma charakter o tyle uniwersalny, że znajduje zastosowanie w każdej procedurze dowodowej, niezależnie od charakteru sprawy.¹⁴

12 P. Pietrasz, *Funkcje i istota zasad ogólnych postępowania podatkowego według polskiej Ordynacji podatkowej*, [w:] *Days of public law. Collection of abstracts*, Brno 2007, s. 85.

13 M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. I, Warszawa 1978–1981, s. 443.

14 R. Kmieć (red.), *Prawo dowodowe. Zarys wykładu*, Kraków 2005, s. 26.

W art. 180 § 1 o.p. pojęcia dowodu użyto w znaczeniu środka dowodowego.¹⁵ Niezależnie jednak od tego, w jakim znaczeniu pojęcie dowodu przyjmiemy, to w obu przypadkach poza zainteresowaniem tych definicji pozostaje kwestia technologii zastosowanej do utrwalenia informacji (przekazu), który z tego dowodu ma wynikać. Z art. 180 § 1 o.p. wynika, że jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem – co należy podkreślić – niezależnie od technologii stosowanej do utrwalenia informacji oraz technologii stosowanej do jej przekazania. Wniosek ten znajduje dodatkowe potwierdzenie w postanowieniach art. 126 o.p., regulującym zasadę załatwiania spraw w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego. Otwartość systemu dowodów odnosi się zatem również do szeroko pojętej strony technologicznej dowodu.

Przedstawione powyżej stanowisko koresponduje z przepisami materialnego prawa podatkowego, a w szczególności z regulacjami dotyczącymi obowiązków podatkowych o instrumentalnym charakterze. Należy bowiem zwrócić uwagę, że przepisy podatkowego prawa materialnego przewidują w szczególności możliwość wystawiania faktur w formie elektronicznej,¹⁶ prowadzenia urzędów księgowych przy zastosowaniu technik informatycznych¹⁷ oraz przesyłania do organów podatkowych deklaracji podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej.¹⁸ Są to tylko przykładowe obowiązki podatkowe o instrumentalnym charakterze, których realizacja wiąże się z wykorzystaniem technologii informacyjnych i komunikacyjnych. Skoro zatem ustawodawca na gruncie przepisów materialnych prawa podatkowego dopuszcza tworzenie dokumentacji w formie elektronicznej, to w kon-

15 P. Pietrasz, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 1004 i n.

16 W art. 2 pkt 31 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług fakturę zdefiniowano jako dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie.

17 W § 31 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. Nr 152, poz. 1475 ze zm.) dopuszczono, pod pewnymi warunkami, możliwość prowadzenia księgi przy zastosowaniu technik informatycznych.

18 Zgodnie z art. 3a § 1 o.p., jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, deklaracje mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Natomiast zgodnie z art. 3d o.p. składanie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi miasta), staroście, marszałkowi województwa regulują odrębne przepisy.

sekwencji należy przyjąć, że w postępowaniu podatkowym takie dokumenty mogą być dowodami w rozumieniu art. 180 o.p.

Doktryna prawa podatkowego przyjmuje dopuszczalność stosowania analogii w zakresie procedury podatkowej.¹⁹ W odniesieniu do zasad przeprowadzenia określonych czynności dowodowych można zatem sięgnąć po rozwiązania przewidziane w innych procedurach, np. w procedurze cywilnej uregulowanej w kodeksie postępowania cywilnego.

Zgodnie z art. 235 § 2 kpc., jeżeli charakter dowodu się temu nie sprzeciwia, sąd orzekający może postanowić, że jego przeprowadzenie nastąpi przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających dokonanie tej czynności na odległość. Sąd orzekający przeprowadza dowód w obecności sądu wezwanego lub referendarza sądowego w tym sądzie. Brak jest odpowiednika wskazanej wyżej regulacji w ordynacji podatkowej. Nie można jednak z góry wykluczyć sytuacji, w której pomimo braku takich regulacji w postępowaniu podatkowym organ podatkowy mógłby przeprowadzić czynność dowodową, np. przesłuchać biegłego przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających dokonanie tej czynności na odległość.

Zasadnie przyjmuje się, że do środków dowodowych w procedurze administracyjnej należy zaliczyć takie, które z biegiem czasu wytwarza postęp nauki i techniki, jeżeli tylko okazują się przydatne ze względu na cel postępowania administracyjnego.²⁰ Stanowisko to jest upoważnione również na gruncie postępowania podatkowego. Najczęściej dowody takie zaliczane są do kategorii środków dowodowych nienazwanych. Trzeba mieć jednak świadomość, że korzystanie z nowoczesnych technologii w toczącym się postępowaniu może rodzić określone trudności związane z uwiarygodnieniem dowodu, czego ciekawym przykładem może być strona internetowa, a w zasadzie wydruk ze strony internetowej (zapis na informatycznym nośniku danych).

Należy bowiem dostrzec niską wiarygodność wydruku ze strony internetowej (także zapisu na informatycznym nośniku danych). Dlatego też tak istotne wydaje się uwiarygodnienie wydruku lub innego spo-

19 L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2005, s. 71.

20 Zob. G. Łaszczyca, B. Wartenberg-Kempka, *Środki dowodowe nienazwane w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „Roczniki Administracji i Prawa. Teoria i Praktyka” 2000, s. 58–59.

sobu utrwalenia strony internetowej. Z uwagi na fakt, że niebezpieczeństwo manipulacji odnosi się w szczególności sposób nie tylko do treści strony internetowej, ale i czasu pojawienia się na niej zmian, konieczność uwiarygodnienia jej wydruku lub zapisu na informatycznym nośniku danych wydaje się zatem zagadnieniem kluczowym.²¹ Ze względu na powyższe spostrzeżenia wydaje się, że organ podatkowy, ilekroć wykorzystuje w postępowaniu podatkowym wydruk ze strony internetowej, powinien uwiarygodnić zgodność takiego wydruku ze stroną internetową. Podkreślić należy, że problem ten dotychczas nie został zaważony w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Wynikający z art. 180 § 1 o.p. otwarty system dowodów w postępowaniu i związana z nim określona swoboda technologii w sferze dowodzenia (technologii utrwalenia informacji oraz technologia przekazania informacji) pozwalają na zajęcie stanowiska, że dowody w postaci dokumentów elektronicznych oraz inne dane w postaci elektronicznej mogą być utrwalone na informatycznym nośniku danych, a następnie przekazane organowi podatkowemu. Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy o informatyzacji informatyczny nośnik danych jest materiałem lub urządzeniem służącym do zapisywania, przechowywania i odczytywania danych w postaci cyfrowej. Mogą to być w szczególności: pamięć USB (pendrive), karta pamięci, płyta kompaktowa CD albo też dysk optyczny DVD. Podkreślenia wymaga to, że w odniesieniu do dowodów, w tym w postaci elektronicznej, nie ma zastosowania art. 168 § 1 o.p., zgodnie z którym podania (żądania, wyjaśnienia, odwołania, zażalenia, ponaglenia, wnioski) mogą być wnoszone pisemnie lub ustnie do protokołu, a także za pomocą środków komunikacji elektronicznej²² przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego, utworzoną na podstawie ustawy o informatyzacji lub portal podatkowy. Podaniem w rozumieniu art. 168 o.p. § 1 o.p. może być bowiem wniosek dowodowy, ale nie konkretny dowód utrwalony na informatycznym no-

21 Zob. szerzej: Sz. Pawelec, B. Trędowski, Strona internetowa jako źródło dowodowe, „Przegląd Prawa Handlowego” 2011, nr 7, s. 40–44.

22 Zgodnie z treścią art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 8 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 1422) użyte w tym akcie prawnym określenie „środki komunikacji elektronicznej” oznacza rozwiązania techniczne, w tym urządzenia teleinformatyczne i współpracujące z nimi narzędzia programowe, umożliwiające indywidualne porozumiewanie się na odległość przy wykorzystaniu transmisji danych między systemami teleinformatycznymi, a w szczególności pocztę elektroniczną.

śniku danych. W odniesieniu do tego typu „elektronicznych” dowodów nie istnieje obowiązek wnoszenia ich za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy.

4. W art. 3 pkt 13 o.p. zawarto definicję dokumentu elektronicznego. Zgodnie z tym przepisem dokumentem elektronicznym jest dokument elektroniczny, o którym mowa w art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Ten ostatni przepis pojęcie dokumentu elektronicznego definiuje jako stanowiący odrębną całość znaczeniową zbiór danych uporządkowanych w określonej strukturze wewnętrznej i zapisany na informatycznym nośniku danych. Z kolei zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne informatyczny nośnik danych jest materiałem lub urządzeniem służącym do zapisywania, przechowywania i odczytywania danych w postaci cyfrowej.

W literaturze podkreśla się, że podstawę utworzenia formy dokumentu elektronicznego, podobnie jak formy pisemnej czy też formy ustnej, stanowi potrzeba adaptacji współczesnych metod komunikacyjnych w ramy komunikacji prawnie relewantnej.²³ Jednocześnie, trafnie zwraca się uwagę, że funkcjonalność formy dokumentu elektronicznego nie została normatywnie ograniczona wyłącznie do danych elektronicznych znajdujących się w projekcji znaków graficznych pisma, co oznacza, że forma dokumentu elektronicznego nie ogranicza się wyłącznie do postaci elektronicznego utrwalenia znaków graficznych pisma.²⁴ Dokument elektroniczny może bowiem zawierać również dane służące do projekcji obrazu, a także dźwięku. W ramach formy dokumentu elektronicznego oprócz dokumentów zawierających tekst, czyli pism w formie dokumentów elektronicznych, trzeba wskazać również na dokumenty elektroniczne inne niż dokumenty tekstowe, w tym np. audiowizualne.

Mając na uwadze powyższe spostrzeżenia, można dojść do wniosku, że dokumenty elektroniczne można podzielić na dokumenty zawierające tekst, czyli tzw. dokumenty tekstowe, zawierające informacje

23 M. Jachowicz, M. Kotulski, *Forma dokumentu...*, *op. cit.*, s. 41.

24 Zob. szerzej: *ibidem*.

utrwalone za pomocą znaków alfabetu i reguł językowych oraz inne dokumenty elektroniczne.

Należy zauważyć, że w przepisach ordynacji podatkowej określenie „dokument elektroniczny” pojawiło się obok funkcjonującego już określenia „dokument”. Niewątpliwie to drugie określenie jest szersze i – co należy podkreślić – jak się wydaje, mieści w sobie również zawartość merytoryczną pojęcia „dokument elektroniczny”. Spostrzeżenie to jest istotne przede wszystkim ze względu na postanowienia art. 181 o.p. i art. 194 o.p.

Zgodnie z art. 181 o.p. dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, z zastrzeżeniem art. 284a § 3, art. 284b § 3 i art. 288 § 2, oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Z treści tego przepisu, w zestawieniu z przedstawionymi wyżej spostrzeżeniami, wynika, że dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe – także w przypadku, gdy dokumenty te i materiały mają postać dokumentów elektronicznych.

Z kolei zgodnie z art. 194 § 1 o.p. dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Mając na uwadze przedstawione wyżej rozważania, nie można zaprzeczyć istnienia dokumentów urzędowych w formie elektronicznej.

5. Zgodnie z art. 194a § 1 o.p., jeżeli dokument znajduje się w aktach organu lub jednostki, o których mowa w art. 194 § 1 i 2, wystarczy przedstawić urzędowo poświadczony przez ten organ lub jednost-

kę odpis lub wyciąg z dokumentu. Organ podatkowy zażąda udzielenia odpisu lub wyciągu, jeżeli strona sama uzyskać ich nie może. Gdy organ podatkowy uzna za konieczne przejrzenie oryginału dokumentu, może wystąpić o jego dostarczenie. Natomiast w myśl postanowień art. 194a § 2 o.p., zamiast oryginału dokumentu strona może złożyć odpis dokumentu, jeżeli jego zgodność z oryginałem została poświadczona przez notariusza albo przez występującego w sprawie pełnomocnika strony będącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym. Zgodnie natomiast z obowiązującym od 11 maja 2014 r. art. 194a § 2a o.p., jeżeli odpis dokumentu został sporządzony w formie dokumentu elektronicznego, poświadczenie jego zgodności z oryginałem, o którym mowa w § 2, dokonuje się przy użyciu mechanizmów określonych w art. 20a ust. 1 albo 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Odpisy dokumentów poświadczane elektronicznie sporządzane są w formatach danych określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 18 pkt 1 tej ustawy.

Artykuł 194a § 2a o.p. odnosi się przede wszystkim do poświadczania odpisów sporządzonych w formie dokumentu elektronicznego dokumentów sporządzonych w innej formie niż forma dokumentu elektronicznego. Problem poświadczania takich dokumentów wiąże się zatem z tym, że ich oryginały mają postać inną niż forma dokumentu elektronicznego, np. papierową. Odpis dokumentu sporządzony w formie dokumentu elektronicznego jest odwzorowaniem cyfrowym dokumentu sporządzonego w innej postaci.²⁵

Art. 194a § 2a o.p. należy interpretować w powiązaniu z art. 194a § 1 i 2 o.p. Oznacza to, że w postępowaniu podatkowym można posługiwać się odpisem dokumentu sporządzonym w formie dokumentu elektronicznego, także w przypadku, gdy oryginał dokumentu sporządzony w innej postaci jest dokumentem urzędowym. Ponadto podmiotami, które są uprawnione do dokonania poświadczenia zgodności z orygina-

25 Zgodnie z § 2 pkt 6 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 stycznia 2011 r. w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych (Dz.U. Nr 14, poz. 67) odwzorowanie cyfrowe to dokument elektroniczny będący kopią elektroniczną dowolnej treści zapisanej w postaci innej niż elektroniczna, umożliwiający zapoznanie się z tą treścią i jej zrozumienie, bez konieczności bezpośredniego dostępu do pierwowzoru.

łem, są notariusz albo występujący w sprawie pełnomocnik strony będący adwokatem, radcą prawnym, doradcą podatkowym lub rzecznikiem patentowym.

W dalszej kolejności zasadne jest zwrócenie uwagi na postanowienia art. 306d § 3–5 o.p. oraz ustalenie relacji pomiędzy normami ujętymi w tym przepisie oraz w art. 194a o.p. Otóż zgodnie z art. 306d § 3 o.p., jeżeli strona lub inny uczestnik postępowania nie może uzyskać w formie dokumentu elektronicznego zaświadczenia wymaganego na potwierdzenie faktów lub stanu prawnego, lub innego dokumentu wydanego przez podmiot publiczny w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, jak również potwierdzenia uiszczenia opłat i kosztów postępowania, strona lub inny uczestnik postępowania może złożyć elektroniczną kopię takiego dokumentu, po uwierzytelnieniu jej przez wnoszącego, przy użyciu mechanizmów określonych w art. 20a ust. 1 albo 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Zgodnie z kolejnym przepisem w tym artykule (§ 4) organ podatkowy może żądać przedłożenia oryginału zaświadczenia, innego dokumentu lub potwierdzenia uiszczenia opłat i kosztów postępowania, o których mowa w § 3, o ile złożona kopia nie pozwala na weryfikację autentyczności oraz integralności lub jeżeli jest to uzasadnione innymi okolicznościami sprawy. Natomiast zgodnie z art. 306d § 5 o.p. strona lub inny uczestnik postępowania przechowują zaświadczenie, inny dokument lub potwierdzenie uiszczenia opłat i kosztów postępowania, o których mowa w § 3, do dnia, w którym decyzja kończąca postępowanie stała się ostateczna.

Zasadne jest zwrócenie uwagi, że art. 306d znajduje się w dziale VIIa ordynacji podatkowej, który poświęcono zaświadczeniom. Analiza postanowień art. 306d § 3–5 o.p. może natomiast budzić pewne zastrzeżenia co do trafności ujęcia wskazanych regulacji w tym dziale, gdyż w rzeczywistości do instytucji zaświadczeń odnoszą się one w ten sposób, że regulują sytuację, w której podmiot nie może uzyskać zaświadczenia w formie dokumentu elektronicznego. Ponadto przepis ten dotyczy również przypadku, gdy podmiot nie może uzyskać innego niż zaświadczenie dokumentu wydanego przez podmiot publiczny w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności

podmiotów realizujących zadania publiczne, jak również potwierdzenia uiszczenia opłat i kosztów postępowania. Przepis ten wykracza zatem poza problematykę „elektronicznych zaświadczeń”. W założeniach projektodawców zmiana polegająca na dodaniu w art. 306d § 3–5 miała „zapobiegać sytuacji, gdy obowiązek załączenia do podania oryginału dokumentu *de facto* uniemożliwia obywatelowi wniesienie podania drogą elektroniczną. Dzieje się tak, gdy dokument ten istnieje jedynie w postaci papierowej i nie ma możliwości jego wydania obywatelowi w formie dokumentu elektronicznego. Taka sytuacja występuje bardzo często i niweczy cele elektronicznej administracji, ponieważ obywatel i tak pozostaje zobligowany do dostarczania dokumentów w postaci papierowej. Mamy do czynienia z pozorną informatyzacją usług administracji, ponieważ nie zastępuje ona w pełni dotychczasowego tradycyjnego papierowego obiegu dokumentów. Dodatkowo nieefektywność administracji, która nie wydaje jeszcze e–dokumentów (a jedynie dokumenty papierowe), obciąża obywatela, który w kontaktach ze z informatyzowanymi organami musi i tak korzystać z jedynie dostępnych w oryginale dokumentów utrwalonych tradycyjnie.

Nowa regulacja wprowadza możliwość wnoszenia elektronicznych kopii dokumentów papierowych uwierzytelnionych przez wnoszącego pismo. W razie uzasadnionych wątpliwości co do kopii dokumentu organowi pozostawiono możliwość żądania papierowego oryginału dokumentu, co zabezpiecza potrzeby wymogu prawidłowego prowadzenia postępowania dowodowego.

Jednocześnie strona lub inny uczestnik postępowania został zobowiązany do przechowywania oryginału dokumentu, którego elektroniczną kopią posłużył się w kontaktach z organem administracji publicznej, do dnia, w którym decyzja kończąca postępowanie stała się ostateczna.²⁶

Pomimo wskazanych wyżej wątpliwości odnośnie do zasadności umieszczenia przedmiotowych regulacji w dziale VIIa o.p., trafne wydaje się nieujęcie ich w przepisach działu IV o.p. poświęconego postępowaniu podatkowemu, co jednak nie oznacza, że nie mogą one zna-

26 Z uzasadnienia projektu noweli w zakresie zmian art. 220 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, które to zmiany były merytorycznie tożsame ze zmianami w art. 306d o.p., Lex.

leżć zastosowania także w tym postępowaniu. Przepisy te w istocie umożliwiają podmiotom biernym stosunków podatkowoprawnych tworzenie odwzorowania cyfrowego dokumentów papierowych zarówno w toku postępowania, jak również przed jego wszczęciem, które w dalszej kolejności mogą być wykorzystane w postępowaniu przed organem podatkowym. Zauważyć należy, że jeżeli wraz z pismem wszczynającym postępowanie wnioskodawca wniesie załącznik będący odwzorowaniem cyfrowym dokumentu, o którym mowa w art. 306d § 3 o.p., to czynność sporządzenia takiego odwzorowania w takim przypadku zawsze będzie miała miejsce jeszcze przed wszczęciem postępowania podatkowego. Pewne wątpliwości w odniesieniu do takiego stanowiska nasuwają się w związku z posługiwaniem się w art. 306d § 3–5 o.p. przez ustawodawcę zwrotem „strona lub inny uczestnik postępowania”. Pomijając pewną nieprecyzyjność takiego sformułowania, gdyż strona postępowania (podatkowego) jest podmiotem tego postępowania, a nie jego uczestnikiem,²⁷ właściwsze byłoby sformułowanie „strona lub uczestnik postępowania”. Zastanawiające jest to, że ustawodawca katalog podmiotów, które mogą posługiwać się skutecznie przed organem podatkowym cyfrowym odwzorowaniem dokumentu określonego w art. 306d § 3 o.p., zawęził do strony oraz uczestników postępowania. Jeżeli uwzględnimy, że określenie strony w ordynacji podatkowej, zgodnie z art. 133, zarezerwowane zostało dla strony postępowania podatkowego uregulowanego w dziale IV tego aktu prawnego, można dojść do wniosku, że cyfrowym odwzorowaniem dokumentu określonego w art. 306d § 3 o.p. wskazane wyżej podmioty mogą posługiwać się tylko w toku postępowania podatkowego. Tak zawężająca wykładnia nie wydaje się jedna być zasadna i należy dojść do wniosku, że cyfrowe odwzorowanie wskazanych dokumentów powinno być uwzględniane przez organy podatkowe w każdej z procedur uregulowanych w ordynacji podatkowej, a także poza tymi procedurami, np. na etapie samoobliczenia podatku. Przedstawione rozważania ukazują wadliwość wewnętrznej konstrukcji ordynacji podatkowej.

Można dostrzec, że postanowienia art. 306d § 3–5 o.p. w pewnym zakresie regulują materię tożsamą z tą, którą reguluje art. 194a

27 Zob. B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Warszawa 2010, s. 27.

o.p. Obie regulacje dotyczą bowiem możliwości sporządzania i posługiwania się w procesie realizacji zobowiązań podatkowych uwierzytelnionymi kopiami dokumentów sporządzonych w innej postaci niż elektroniczna. Dlatego też istotne wydaje się rozgraniczenie wskazanych wyżej regulacji.

W pierwszej kolejności można wskazać, że poświadczenie zgodności z oryginałem na zasadach określonych w art. 194a § 2 i 2a o.p. zastrzeżono wyłącznie notariuszowi oraz występującemu w sprawie pełnomocnikowi strony będącym adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym. Z kolei z art. 306d § 3–5 o.p. wynika, że to „strona lub inny uczestnik postępowania” zostali wyposażeni w możliwość samodzielnego uwierzytelnienia elektronicznej kopii dokumentu. Zauważyć należy, że takie rozwiązanie stanowi w istocie przełamanie zasady uwierzytelniania kopii dokumentów (odpisów) wyłącznie przez osoby wykonujące określone zawody zaufania publicznego.²⁸ Na marginesie należy zwrócić uwagę na to, że w odniesieniu do kopii elektronicznej uwierzytelnionej przez „stronę lub innego uczestnika postępowania” nie odnosi się reguła określona w art. 194a § 3 o.p., zgodnie z którą zawarte w odpisie dokumentu poświadczenie zgodności z oryginałem przez występującego w sprawie pełnomocnika strony będącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym ma charakter dokumentu urzędowego. Oznacza to, że złożone na odpisie dokumentu (odwzorowaniu cyfrowym) poświadczenie zgodności z oryginałem cieszy się dobrodziejstwami, jakie łączą się z uznaniem dokumentu za urzędowy, tj. domniemaniem prawdziwości i autentyczności.²⁹ Waleru takie go nie ma natomiast uwierzytelnienie elektronicznej kopii dokumentu

28 Sporządzanie poświadczeń zgodności odpisu, wyciągu lub kopii z okazanym dokumentem jest czynnością notarialną (zob. art. 79 pkt 2 i art. 96 pkt 2 w związku z art. 2 § 2 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie, tekst jedn.: Dz.U. z 2008 r. Nr 189, poz. 1158 z późn. zm.). Ponadto czynność taka może być dokonana także przez konsula (zob. art. 19 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 19 ust. 5 ustawy z dnia 13 lutego 1984 r. o funkcjach konsułów Rzeczypospolitej Polskiej). W prawo sporządzania poświadczeń odpisów dokumentów za zgodność z okazanym oryginałem w zakresie określonym odrębnymi przepisami wyposażono również adwokatów – zob. art. 4 ust. 1b ustawy z dnia 26 maja 1982 r. o adwokaturze (tekst jedn.: Dz.U. z 2009 r. Nr 146, poz. 1188 z późn. zm.), radców prawnych – zob. art. 6 ust. 3 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2010 r. Nr 10, poz. 65 z późn. zm.) oraz doradców podatkowych – zob. art. 41 ust. 4 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 213).

29 P. Pietrasz, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 1074.

przez „stronę lub innego uczestnika postępowania”, gdyż ustawa w tej kwestii milczy. Nie stoi to jednak na przeszkodzie możliwości posługiwania się w postępowaniu podatkowym i poza nim elektroniczną kopią dokumentu, gdyż w przeciwnym razie pod znakiem zapytania stałby sens rozwiązań prawnych art. 306d § 3–5 o.p. Nie bez znaczenia są również uprawnienia organów podatkowych przewidziane w art. 306d § 4o.p., zgodnie z którym organ podatkowy może żądać przedłożenia oryginału zaświadczenia, innego dokumentu lub potwierdzenia uiszczenia opłat i kosztów postępowania, o których mowa w § 3, o ile złożona kopia nie pozwala na weryfikację autentyczności oraz integralności lub jeżeli jest to uzasadnione innymi okolicznościami sprawy. Z jednej strony rozwiązanie przewidziane w art. 306d § 3 o.p. niewątpliwie ułatwi podmiotom biernym stosunków podatkowoprawnych udział w postępowaniach prowadzonych przez organy podatkowe. Z drugiej jednak strony nie można tracić z pola widzenia ryzyka posługiwania się fałszywymi kopiami.

Art. 194a § 1 o.p. dotyczy dokumentów znajdujących się w aktach organów władzy publicznej oraz innych jednostek, które są uprawnione do wydawania dokumentów urzędowych. Przepis ten nie ogranicza się tylko do dokumentów urzędowych wydawanych przez organy władzy publicznej oraz inne jednostki, o których mowa w art. 194 § 2 o.p. Stanowi ogólnie o dokumentach znajdujących się w aktach tych organów i jednostek. Nie ma znaczenia, czy są to dokumenty wystawione przez te organy i jednostki, czy też przez inne podmioty. Nie ma również znaczenia, czy są to dokumenty urzędowe, czy też prywatne.³⁰ Z kolei art. 306d § 3 o.p. dotyczy zaświadczeń wymaganych na potwierdzenie faktów lub stanu prawnego lub innych dokumentów wydanych przez podmioty publiczne w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne,³¹ jak również potwierdzenie uiszczenia opłat i kosztów postępowania.

30 *Ibidem*, s. 1071.

31 Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o informatyzacji z zastrzeżeniem ust. 2–4, przepisy ustawy stosuje się do realizujących zadania publiczne określone przez ustawy: 1) organów administracji rządowej, organów kontroli państwowej i ochrony prawa, sądów, jednostek organizacyjnych prokuratury, a także jednostek samorządu terytorialnego i ich organów, 2) jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, 3) funduszy celowych, 4) samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej oraz spółek wykonujących działalność leczniczą w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, 5) Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, 6) Narodowego Funduszu Zdro-

Uwzględniając powyższe rozważania, można dojść do wniosku, że postanowienia art. 306d § 3–5 o.p. zawierają rozwiązania szczegółowe w stosunku do reguł przewidzianych w art. 194a o.p.

Już tylko na marginesie należy zwrócić uwagę, że ordynacja podatkowa milczy w kwestii walorów dowodowych kserokopii dokumentu. W orzecznictwie sądów administracyjnych zaprezentowane stanowiska skłaniają się raczej do ograniczania mocy dowodowej kserokopii. W jednym z orzeczeń sąd wskazał, że niepoświadczona kserokopia dokumentu nie może być uznana za dowód w sprawie.³² Z kolei w innym orzeczeniu sąd wskazał, że nie jest dopuszczalne i nie znajduje oparcia w procedurze unormowanej w ordynacji podatkowej odmówienie mocy dowodowej dokumentom (np. fakturze) z tej przyczyny, że dokumenty te przedstawiono w kserokopii, skoro organ orzekający nie zwrócił się do strony o dostarczenie oryginałów.³³ Kserokopia faktury korygującej, która jest jedynym dokumentem stwierdzającym datę jej otrzymania, może być dowodem w sprawie. Gołosłowne stwierdzenie podatnika, że w świetle przepisów prawa podatkowego kserokopia nie może być dowodem, jest błędne.³⁴ Różnica w mocy dowodowej polega na tym, że kserokopia właściwie uwierzytelniona korzysta z mocy dokumentu oryginalnego, natomiast brak właściwego uwierzytelnienia powoduje, że taki dokument musi być oceniany w świetle całego materiału dowodowego³⁵

Wydaje się, że zmiana wynikająca z postanowień art. 306d § 3–5 o.p., a dotycząca możliwości posługiwania się w procesie realizacji zobowiązań podatkowych kopiami elektronicznymi dokumentów, w żadnej mierze nie może stanowić uzasadnienia dla rozpowszechnienia posługiwania się w tym postępowaniu także kserokopiami dokumentów uwierzytelnianymi przez podmioty inne niż wymienione w art. 194a § 1 o.p. Zauważyć bowiem należy, że art. 306d § 3–5 o.p. umożliwia wykorzystywanie elektronicznych kopii, ale tylko w przypadku,

wia, 7) państwowych lub samorządowych osób prawnych utworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu realizacji zadań publicznych – zwanych dalej „podmiotami publicznymi”.

32 Wyrok NSA z dnia 20 maja 2003 r., sygn. akt III SA 110/03.

33 Wyrok NSA z dnia 20 marca 2001 r., sygn. akt V SA 1520/00.

34 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2004 r., sygn. akt III SA 1452/02.

35 Por. uchwała SN z 29 marca 1994 r., sygn. akt III CZP 37/94, wyrok NSA z 6 października 2010 r., sygn. akt II OSK 1508/09.

gdy podmiot posługujący się taką kopią dysponuje oryginałem dokumentu, co wynika pośrednio z postanowień art. 306d § 4 i 6 o.p.

6. Informatyzacji poddano przepisy dotyczące wezwania w postępowaniu podatkowym oraz umożliwiono zastosowanie technologii informacyjnych w niektórych czynnościach postępowania wyjaśniającego. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 155 § 1 o.p. organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika, na piśmie lub w formie dokumentu elektronicznego, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy. Jednocześnie zgodnie z art. 159 § 1 pkt 4 o.p. w wezwaniu należy wskazać, czy osoba wezwana powinna stawić się osobiście lub przez pełnomocnika, czy też może złożyć wyjaśnienie lub zeznanie na piśmie, lub w formie dokumentu elektronicznego. Zgodnie zaś z art. 159 § 2 o.p. wezwanie powinno być podpisane przez pracownika organu podatkowego, z podaniem jego imienia, nazwiska i stanowiska służbowego, a jeżeli jest sporządzone w formie dokumentu elektronicznego, powinno być opatrzone bezpiecznym podpisem elektronicznym weryfikowanym za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu.

Z postanowień art. 159 § 2 o.p. wprost zatem wynika, że wezwanie sporządzone w formie dokumentu elektronicznego powinno być podpisane bezpiecznym podpisem elektronicznym weryfikowanym za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu. Ten sposób podpisania dokumentu elektronicznego stanowi identyfikację osoby wystawiającej wezwanie i jest odpowiednikiem podpisu własnoręcznego. Dokumentu elektronicznego podpisać własnoręcznie nie sposób.

Nasuwa się wątpliwość, komu oraz w jaki sposób doręcza się wezwania sporządzone w formie dokumentu elektronicznego. Tego przepisy ordynacji podatkowej dotyczące wezwań nie regulują. Wprost nie odsyłają także do przepisów o doręczeniach pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej (w tym do art. 144a i art. 152a o.p.). Pomimo jednak barku takiego odesłania należy przyjąć, że doręczenie wezwania powinno nastąpić w taki sam sposób jak każdego innego pisma w toku postępowania podatkowego. Stąd też doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej wezwania sporządzonego w formie dokumentu elektronicznego możliwe będzie stronie postępowania,

co wynika z art. 144a § 1 o.p., o ile oczywiście zostanie spełniona którakolwiek z przesłanek określonych w tym przepisie. Pomimo że nie wynika to wprost z przepisów ustawy, można również dopuścić możliwość doręczania pism, w tym także wezwań, pełnomocnikom, innym podmiotom reprezentującym stronę oraz podmiotom na prawach strony – po spełnieniu przesłanek określonych w art. 144a § 1 o.p.³⁶

W dalszej kolejności należy zwrócić uwagę, że organ może wezwać określoną osobę do złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokonania określonej czynności w formie dokumentu elektronicznego, a nie wyłącznie na piśmie w formie dokumentu elektronicznego. W braku zatem wyraźnego zastrzeżenia organu podatkowego osoba wezwana do złożenia wyjaśnień w formie dokumentu elektronicznego może utrwalić swoje wyjaśnienia np. w formie dokumentu audiowizualnego, który jest zaliczany do katalogu dokumentów elektronicznych.

Warto również podkreślić, że nie wprowadzono żadnych zmian w art. 160 § 1 o.p., który stanowi, że w sprawach uzasadnionych ważnym interesem adresata lub gdy stan sprawy tego wymaga, wezwania można dokonać telegraficznie lub telefonicznie albo przy użyciu innych środków łączności, z podaniem danych wymienionych w art. 159 § 1 i 1a. W pojęciu „inne środki łączności” mieszczą się w szczególności środki komunikacji elektronicznej, przy czym wezwanie dokonywane w ten sposób nie musi czynić zadość przewidzianym w o.p. wymogom odnoszącym się do wezwań w formie dokumentu elektronicznego oraz do doręczania takich dokumentów za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Można zastanowić się nad tym, czy wezwanie na rozprawę w postępowaniu podatkowym można doręczyć za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W przepisach ordynacji podatkowej, w przeciwieństwie do przepisów k.p.a., ustawodawca milczy w tej kwestii.³⁷ Podkreślenia jednak wymaga, że w przepisach poświęconych rozprawie (art. 200a–200d o.p.) w ogóle nie uregulowano zasad wzywania na rozprawę, a w tym zasad doręczania takiego wezwania. Mają w tym

36 Zob. P. Pietrasz, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 861.

37 Zgodnie z art. 91 § 2 k.p.a. stronom, świadkom, biegłym oraz państwowym i samorządowym jednostkom organizacyjnym, organizacjom i innym osobom, wezwanym do udziału w rozprawie doręcza się wezwanie na piśmie lub w formie dokumentu elektronicznego.

przypadku zastosowanie ogólne zasady doręczania pism w postępowaniu podatkowym, co oznacza, że stronie postępowania, pełnomocnikom, innym podmiotom reprezentującym stronę oraz podmiotom na prawach strony, po spełnieniu przesłanek określonych w art. 144a § 1 o.p., można doręczać wezwanie na rozprawę za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Zgodnie z art. 177 § 2 o.p. adnotacja może być sporządzona w formie dokumentu elektronicznego. Podkreślić należy, że nowelizacja nie wprowadziła wprost możliwości sporządzenia w formie dokumentu elektronicznego protokołu. Nasuwa się zatem wątpliwość, czy z jednej strony brak wyraźniej podstawy prawnej do sporządzenia protokołu w formie dokumentu elektronicznego, a z drugiej zaś strony wprowadzenie zasady ogólnej załatwiania spraw podatkowych w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego wyklucza rzeczywiście taką możliwość. Jeszcze raz przypomnieć należy, że w literaturze wyrażono trafne stanowisko, zgodnie z którym tam, gdzie nie jest to wyraźnie stwierdzone przepisami, dopuszczalne jest dokonywanie czynności w postaci elektronicznej, chyba że przepis wyraźnie się temu przeciwstawia.³⁸

Jeżeli zaś chodzi o podpisywanie adnotacji (protokołu) sporządzonej w formie dokumentu elektronicznego, to ze względu na brak regulacji w tym zakresie należy przyjąć rozwiązania przewidziane w odniesieniu do wezwań (art. 155 § 2 o.p.), decyzji (art. 210 § 1 pkt 8 o.p.) oraz postanowień (art. 217 § 1 pkt 7 o.p.), które sporządzone w formie dokumentu elektronicznego powinny być podpisane bezpiecznym podpisem elektronicznym weryfikowanym za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu.

7. Wykorzystanie nowych technologii w postępowaniu dowodowym prowadzonym w ramach postępowania podatkowego dostrzec można również w orzecznictwie sądów administracyjnych. Interesujące przykłady dostarczają orzeczenia wydane nie tylko na gruncie ordynacji podatkowej ale również na gruncie kodeksu postępowania administracyjnego. Ze względu na zbieżność zasady otwartego systemu

38 D. Szostek, *Zmiany w kodeksie postępowania administracyjnego w aspekcie e-administracji*, „Prawo Mediów Elektronicznych” 2010, nr 1, s. 40 oraz M. Jachowicz, M. Kotulski, *Forma dokumentu...*, *op. cit.*, s. 87.

dowodów w obu wskazanych postępowaniach uwzględnienie orzeczeń odnoszących się do k.p.a. jest jak najbardziej zasadne.

W jednym z orzeczeń sąd wskazał, że fikcyjny obrót towarowy pomiędzy podmiotami znalazł potwierdzenie w korespondencji e-mailowej oraz sms-owej, jaką prowadziły osoby związane z tym procederem. Jej treść wskazuje na uzgadnianie kształtu dokumentów, ich zawartości treściowej, ilości oraz czasu wystawiania faktur zakupu i sprzedaży telefonów komórkowych w ten sposób, aby stwarzały pozory rzeczywistego i legalnego obrotu gospodarczego.³⁹ Coraz częściej sądy wskazują, że wartość dowodową mają także dane z portalu aukcyjnego, które powiązane z danymi wynikającymi w szczególności z rachunku bankowego mogą stanowić podstawę ustalenia wartości sprzedaży podlegającej opodatkowaniu.⁴⁰ Dane z portalu internetowego są wystarczającą podstawą do powzięcia wątpliwości co do rzetelności wartości transakcyjnej pojazdu wskazanej w rachunku, stanowiąc zobiektywizowany punkt odniesienia dla wartości wynikającej z dokumentów przedstawionych przez stronę. Posługiwanie się katalogami i wyspecjalizowanymi czasopismami, dostępnymi także w formie elektronicznej, jest bowiem nie tylko powszechnie akceptowane w orzecznictwie, lecz znajduje także oparcie w opiniach Technicznego Komitetu Ustalania Wartości Celnej Światowej Organizacji Celnej⁴¹

W orzecznictwie potwierdza się ponadto wartość dowodową: zapisu z systemu GPS,⁴² nagrania z monitoringu,⁴³ nagrania z kamer przemysłowych,⁴⁴ zdjęcia lotniczego,⁴⁵ zapisu z wideorejestratora.⁴⁶

39 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Po 269/13.

40 Wyroki: WSA w Gdańsku z dnia 23 marca 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 158/14; WSA w Gliwicach z dnia 4 grudnia 2013 r., sygn. akt III SA/GI 1018/13; WSA w Gliwicach z dnia 12 marca 2014 r., sygn. akt III SA/GI 1532/13.

41 Wyrok NSA z dnia 4 lipca 2013 r., sygn. akt I GSK 894/12.

42 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 listopada 2012 r., sygn. akt II SA/Bd 752/12.

43 Wyroki: WSA w Krakowie z dnia 11 marca 2014 r., sygn. akt III SA/Kr 1117/13; WSA w Bydgoszczy z dnia 11 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Bd 459/13; WSA w Olsztynie z dnia 10 grudnia 2013 r., sygn. akt II SA/OI 867/13; WSA w Bydgoszczy z dnia 9 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Bd 783/13; WSA w Bydgoszczy z dnia 15 października 2013 r., sygn. akt II SA/Bd 679/13.

44 Wyrok NSA z dnia 2 lutego 2011 r., sygn. akt II GSK 54/10.

45 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 marca 2014 r., sygn. akt IV SA/Po 1057/13.

46 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 grudnia 2009 r., sygn. akt VI SA/Wa 766/09; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 10 listopada 2010 r., sygn. akt II SA/Sz 496/10; wyrok NSA z dnia 10 września 2011 r., sygn. akt I OSK 370/11.

Wątpliwości w orzecznictwie budzi natomiast wykorzystywanie w postępowaniu podatkowym informacji uzyskanych z internetowej encyklopedii Wikipedia. W jednym z orzeczeń sąd wskazał, że informacje uzyskane z internetowej encyklopedii Wikipedia można uznać za dowód, ale należy podchodzić do jego oceny z dużą ostrożnością, albowiem kontrowersje budzi wiarygodność Wikipedii ze względu na możliwość wandalizowania treści artykułów i brak weryfikacji kompetencji ich autorów (informacja zaczerpnięta z <http://pl.wikipedia.org/wiki/Wikipedia>).⁴⁷ Z kolei w innym orzeczeniu sąd wskazał, że błędem organu I instancji, w istocie podtrzymanym przez organ odwoławczy, było powoływanie się na informacje zawarte w źródłach internetowych (Wikipedia, portal Onet). Powszechnie wiadomym jest, że tego typu źródła zawierają informacje niemające charakteru naukowego, a niekiedy wręcz błędne. Ważne dla rozstrzygnięcia sprawy ustalenia organu nie mogą opierać się na tak niepewnym źródle informacji.⁴⁸ Wskazano również, że Wikipedia, współtworzona przez internautów, niewątpliwie we współczesnym świecie może być traktowana jako pomocnicze źródło informacji. Nie jest jednak ani źródłem prawa, ani encyklopedycznym opracowaniem naukowym, a wyciąganie wniosków z zawartych w niej danych, zredagowanych przez anonimowych autorów, nie licuje z powagą wymaganą dla uzasadnienia prawnego, o którym mowa w art. 107 § 3 k.p.a.⁴⁹

8. Najnowsze zmiany w ordynacji podatkowej związane z pojawieniem się zasady załatwiania sprawy podatkowej w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego (art. 126 o.p.) w powiązaniu z art. 180 § 1 o.p., który kreuje otwarty system dowodów w postępowaniu podatkowym, ale też zasadę – co należy podkreślić – określonej swobody technologii w sferze dowodzenia (technologii utrwalenia informacji oraz technologii przekazania informacji), pozwalają na zajęcie stanowiska, że postęp technologiczny w istotny sposób wpływa na kształt i przebieg postępowania dowodowego w toku postępowania podatkowego.

47 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 11 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Kr 1451/13.

48 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 25 kwietnia 2013 r., sygn. akt III SA/Lu 773/12.

49 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 lutego 2011 r., sygn. akt II SA/Gl 1101/10.

Ewolucji uległo znaczenie pojęcia dowodu z dokumentu, do której to kategorii zalicza się dokument elektroniczny. Ponadto coraz większe znaczenia odgrywają dowody nienazwane. Postęp technologiczny powoduje, że pojawiają się kolejne środki dowodowe zaliczane to tej właśnie kategorii.

Ponadto postęp technologiczny wpłynął na liberalizację przepisów w zakresie posługiwania się kopiami dokumentów. Można dojść do wniosku, że elektroniczna kopia dokumentu w zakresie jej uwierzytelniania oraz waloru dowodowego uzyskała w pewnym zakresie uprzywilejowaną pozycję w stosunku do kopii dokumentu w formie papierowej. Dowodzenie w sprawie jest bowiem możliwe z wykorzystaniem kopii elektronicznej uwierzytelnionej przez podmiot wnoszący taki dokument do organu podatkowego. Z orzecznictwa sądów administracyjnych wynika natomiast, że istotnie ograniczona jest możliwość dowodzenia z wykorzystaniem kserokopii dokumentów nieuwierzytelnionych przez podmioty wymienione w art. 194a § 1 o.p.

CZĘŚĆ II

ORDYNACJA PODATKOWA W ORZECZNICTWIE
SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH
I TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO

INSTYTUCJA PRZERWANIA BIEGU TERMINU PRZEDAWNIEŃ W ORDYNACJI PODATKOWEJ (EWOLUCJA POGLĄDÓW JUDYKATURY)

Stanisław Bogucki, Krzysztof Winiarski

1. Uwagi wprowadzające

Związana z upływem czasu instytucja przedawnienia stanowi jeden ze sposobów unicestwienia skutków wynikających z określonego stosunku prawnego. Kategoria ta występuje w prawie cywilnym, karnym, administracyjnym, podatkowym, a także w innych działach prawa materialnego. Wspólną cechą przedawnienia na gruncie różnych gałęzi prawa jest utrata przez wierzyciela możliwości skutecznego domagania się od dłużnika zachowania, wynikającego z treści powstałego uprzednio stosunku prawnego, tj. wykonania określonego zobowiązania.

W przypadku majątkowych zobowiązań cywilnoprawnych przedawnienie nie powoduje wygaśnięcia obowiązku, a jedynie daje zobowiązanemu prawo odmowy jego spełnienia. Wynika to wprost regulacji art. 117 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, zgodnie z którym, z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, roszczenia majątkowe ulegają przedawnieniu. Przedawnienie dotyczy więc wyłącznie roszczeń o spełnienie określonego świadczenia, a zatem tak długo, jak dłużnik zarzutu przedawnienia roszczenia nie podniósł, obowiązany jest do jego spełnienia. W judykaturze mówi się w takich przy-

padkach o „niezupełności zobowiązania”, która wyraża się w odjęciu uprawnionemu (wierzycielowi) możliwości skorzystania z przymusu państwowego w celu uzyskania należnego świadczenia, jednakże spełnienie świadczenia przez zobowiązanego nie jest świadczeniem nienależnym.¹

Przedawnienie zobowiązania podatkowego natomiast oznacza, że po upływie określonego czasu zobowiązanie podatkowe – chociaż niezapłacone – wygasa z mocy prawa łącznie z odsetkami za zwłokę, bez potrzeby wydawania odrębnych decyzji.² Podatnik nie może skutecznie „zrezygnować” ze skutków przedawnienia zobowiązania podatkowego, jak np. dłużnik zobowiązania o charakterze cywilnoprawnym. W tych warunkach organ podatkowy po upływie terminu przedawnienia nie może skutecznie żądać zapłaty należności (nawet jeżeli zdążył wcześniej wydać i doręczyć decyzję wymiarową), zaś dobrowolna zapłata podatku po tym terminie skutkuje powstaniem nadpłaty podlegającej zwrotowi. Zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa zobowiązanie podatkowe wygasa bowiem w całości lub w części wskutek przedawnienia.

Wydaje się, że teza o definitywnym wygaśnięciu zobowiązania podatkowego wskutek przedawnienia w świetle przytoczonego przepisu nie powinna budzić niejasności. Warto jednak zwrócić uwagę na postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 11 września 2014 r., sygn. akt III CZP 64/14, w którym Sąd ten przejął do rozpoznania (na podstawie art. 390 § 1 w związku z art. 397 § 2 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego – tekst jedn. z 2014 r. poz. 101 ze zm.) zagadnienie prawne, zainicjowane pytaniem sądu apelacyjnego: „Czy roszczenie Skarbu Państwa przeciwko podatnikowi o zwrot kwoty zapłaconej tytułem nadpłaty podatku na podstawie decyzji organu podatkowego, której nieważność następnie stwierdzono, podlega rozpoznaniu na drodze sądowej?”. Z przedstawionych w uzasadnieniu postanowienia SN okoliczności stanu faktycznego wynika, że decyzja, na podstawie której zwrócono podatnikowi zapłacony uprzednio poda-

1 Por. postanowienie SN z dnia 19 kwietnia 2002 r., sygn. akt III CZP 19/02, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, nr 10, poz. 123.

2 Wyjątek od tej reguły przewiduje art. 70 § 8 o.p. (do 31 grudnia 2002 r. materię tę regulował art. 70 § 6 o.p., którego zgodność z ustawą zasadniczą podważył TK), o czym szerzej w pkt 2 ppkt 3.

tek, została uznana za nieważną. Organ podatkowy nie może dochodzić zwróconego podatku w trybie administracyjnym, ponieważ minął przewidziany w ordynacji podatkowej termin. Nie mogąc dochodzić zwrotu niezasadnie zwróconego podatku na podstawie przepisów ordynacji podatkowej, organ podatkowy wystąpił do sądu powszechnego z roszczeniem na podstawie art. 410 § 2 kc. (zwrot nienależnego świadczenia).

Sąd Najwyższy nie rozstrzygnął wprawdzie sprawy ww. pytania w formie uchwały, jednak samo przyjęcie sprawy do rozpoznania może budzić pewne zastrzeżenia. Czy jurysdykcją sądów powszechnych mogą być bowiem objęte roszczenia wynikające ze stosunku publicznoprawnego, jeżeli wskutek upływu przewidzianego ordynacją podatkową terminu przedawnienia nie jest to możliwe. Konsekwencją przyjęcia do rozpoznania ww. zagadnienia prawnego będzie w rzeczywistości rozstrzygnięcie, czy sprawa podatkowa może przekształcić się w cywilną, co samo w sobie budzi wątpliwości. Wydaje się jednak, że ma to związek z tym, iż współcześnie w orzecznictwie Sądu Najwyższego dominuje koncepcja „sprawy cywilnej” oparta na idei tzw. roszczenia procesowego, co oznacza, że o dopuszczalności drogi sądowej nie decyduje obiektywne istnienie prawa podmiotowego, lecz jedynie twierdzenie strony o jego istnieniu.³

Przedawnienie zobowiązania podatkowego prowadzi do tzw. nieefektywnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Mimo niewykonania przez podatnika ciężącego na nim z mocy ustawy obowiązku podatkowego, zobowiązanie publicznoprawne wygasa. Oczywiście, że tego typu sytuację można postrzegać jako sprzeczną z potocznie rozumianym poczuciem sprawiedliwości podatkowej, a także interesem publicznym oraz zasadą powszechności.⁴ Wszak z art. 84 Konstytucji

3 Jak się powołuje w doktrynie, w ostatnich latach nie powstała jakaś kompleksowa monografia dotycząca dopuszczalności drogi sądowej. Na temat koncepcji materialnoprawnej i procesowej dopuszczalności drogi sądowej – zob. np. J. Gudowski, Wpływ Konstytucji i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na pojęcie dopuszczalności drogi sądowej, [w:] Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego a Kodeks postępowania cywilnego. Materiały Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr i Zakładów Postępowania Cywilnego, Serock k. Warszawy, 24–26 września 2009 r., red. T. Ereciński, K. Weitz, Warszawa 2010, s. 410–428; A. Łazarzka, Rzetelny proces cywilny, Warszawa 2012, s. 266.

4 A. Nita, Przedawnienie powinności podatnika – zagadnienia dyskusyjne, [w:] Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych, pod red. R. Dowgiera, Białystok 2014, s. 202–203.

Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. wynika powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Jednakże wprowadzenie do systemu podatkowego instytucji przedawnienia, stanowiącej niewątpliwie element polityki państwa,⁵ miało służyć realizacji wartości o wyższym znaczeniu, jak stabilizacja stosunków społecznych oraz wywodzącej się z art. 2 Konstytucji RP zasady bezpieczeństwa prawnego.⁶ Przedawnienie oznacza zatem usankcjonowanie rozbieżności między stanem prawnym a faktycznym. Zapewnienie ładu publicznego może wiązać się bowiem z koniecznością „legalizacji” długotrwałego stanu faktycznego.⁷

Przedawnienie dotyczy wszystkich zobowiązań podatkowych, bez względu na sposób ich powstawania. Oznacza to, że na takich samych zasadach przedawniają się zarówno zobowiązania podatkowe powstałe w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2 o.p., tj. po doręczeniu decyzji ustalającej, jak i zobowiązania podatkowe powstające z mocy prawa (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.). Interpretacja zamieszczonych w ordynacji podatkowej przepisów dotyczących przedawnienia wywoływała i nadal wywołuje ogromne wątpliwości interpretacyjne. W piśmiennictwie zwraca się uwagę, że stanowią one z jednej strony następstwo licznych nowelizacji przepisów regulujących tę problematykę, jak też ich niejednoznaczność.⁸

W art. 70 § 1 o.p. wyrażona została zasada, w świetle której zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Kolejne jednostki redakcyjne art. 70 o.p. wprowadzają wyjątki od ww. zasady, regulując sytuacje, w których bieg terminu nie rozpoczyna się, albo rozpoczęty ulega wydłużeniu w stosunku do wzorca określonego § 1. Odstępstwa od reguły tworzą:

5 Stosownie do art. 217 Konstytucji RP to do Państwa należy władztwo finansowe.

6 Zwrócił na to uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyrokach z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10, jak również z dnia 19 czerwca 2012 r., sygn. akt P 41/10. Mimo wiązania instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych z zasadami konstytucyjnymi, w piśmiennictwie zwraca się uwagę, że konstrukcja ta nie ma podstaw w ustawie zasadniczej, wobec czego przedawnienia nie można zaliczyć do podmiotowych praw konstytucyjnych (por. T. Kolanowski, Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, „Glosa” 2014, nr 1, s. 111).

7 Przykładem takiej sytuacji jest również instytucja zasiedzenia.

8 Por. T. Kolanowski, Wykładnia przepisów dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych, „Glosa” 2013, nr 4, s. 102.

- 1) zawieszenie biegu terminu przedawnienia (przypadki określone w art. 70 § 2 i 6, a skutki w § 7 oraz w art. 70a o.p.⁹⁾;
- 2) przerwanie biegu przedawnienia:
 - przez ogłoszenie upadłości (art. 70 § 3 o.p.),
 - skutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony (art. 70 § 4 o.p.);
- 3) wyłączenie przedawnienia (art. 70 § 8 o.p., a przed 1 stycznia 2003 r. materię tę regulował art. 70 § 6 o.p.¹⁰⁾.

2. Wątpliwości i dylematy (próba identyfikacji)

Najwięcej rozbieżności interpretacyjnych, w tym na gruncie judykatury, wiąże się z problematyką przerwania biegu terminu przedawnienia, regulowanego art. 70 § 4 o.p.; główną uwagę należy zatem przeznaczyć tymże właśnie kwestiom.

Niejako uzupełniając warto wszakże odnieść się do praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych w sprawach dotyczących zawie-

9 Stosownie do art. 70 § 6 o.p. bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem: 1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania; 2) wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania; 3) wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa; 4) doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2 o.p. lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji; 5) doręczenia zawiadomienia o przystąpieniu do zabezpieczenia w przypadkach określonych w art. 32a § 3 i art. 35 § 2 u.p.e.a. Natomiast zgodnie z art. 70 § 7 o.p. bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu: 1) prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe; 2) doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności; 3) uprawomocnienia się orzeczenia sądu powszechnego w sprawie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa; 4) wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu; 5) zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Z kolei w świetle art. 70a § 1 o.p. bieg terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 1 i 3 o.p. oraz w art. 70 § 1 o.p., ulega zawieszeniu, jeżeli możliwość ustalenia lub określenia zobowiązania podatkowego wynika z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, a ustalenie lub określenie przez organ podatkowy wysokości tego zobowiązania uzależnione jest od uzyskania odpowiednich informacji od organów innego państwa.

10 Stosownie do tego przepisu nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu.

szenia biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 6 o.p.)¹¹ oraz wyłączenia przedawnienia (art. 70 § 6 o.p.), a których dotyczą wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego.¹²

W wyroku z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11, Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p.¹³ w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 o.p., jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP.

W orzecznictwie i piśmiennictwie przyjmuje się, że tezy ww. orzeczenia TK należy odnieść także do stanu prawnego obowiązującego po dniu 1 września 2005 r.¹⁴ Oznacza to, że opisane w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. czynności zawieszające bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego winny być oceniane z uwzględnieniem art. 2 Konstytucji RP i tego, czy podatnik miał wiedzę o ich wdrożeniu, a w rzeczywistości o tym, że zobowiązanie podatkowe, którym jest obciążany, nie uległo przedawnieniu.¹⁵ Odnotować jednakże można rozbieżności, w jaki sposób postrzegać zawartą w ww. wyroku TK dyrektywę interpretacyjną w zakresie poinformowania podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenia skarbowe.¹⁶

W wyroku z dnia 17 września 2014 r., II FSK 587/13, Naczelny Sąd Administracyjny opowiedział się za koniecznością ogłoszenia podatnikowi zarzutów w postępowaniu karnym dotyczącym przestępstwa

11 B. Banaszak, O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 1, s. 9–18.

12 Chodzi o wyroki TK z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11, OTK–A 2012, nr 7, poz. 81 oraz z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, OTK–A 2013, nr 7, poz. 97.

13 W brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 169, poz. 1387 oraz z 2007 r. Nr 221, poz. 1650.

14 Zob. w komentarzu do art. 70 Ordynacji podatkowej L. Etel, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013.

15 Por. np. wyrok WSA w Opolu z dnia 30 października 2013 r., sygn. akt I SA/Op 527/13 czy też wyrok NSA z dnia 3 lipca 2014 r., sygn. akt I FSK 1105/14.

16 B. Brzeziński, E. Szot, Skutki wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. (sygn. P 30/11) w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2013, nr 3, s. 205–211.

skarbowego przed upływem terminu przedawnienia. W orzeczeniu tym skład orzekający NSA uznał, że „w świetle przytoczonego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego biegu terminu przedawnienia nie mogło legalnie zawiesić (samo tylko) wydanie (bez ogłoszenia) postanowienia o przedstawieniu zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego. Zdarzeniem powodującym zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie było też wystosowanie i doręczenie wezwania do stawienia się podatniczki w organie skarbowym w charakterze podejrzanego. Z wezwania tego jego adresatka uzyskała pewną wiedzę wyłącznie w tym zakresie, że została wezwana”. Z wywodów tych wyprowadzić można wniosek, że zdaniem NSA istotne znaczenie dla wywołania skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia ma nie tyle wszczęcie postępowania karnego w sprawie, ile przeciwko konkretnej osobie (podatnikowi).¹⁷

Przeciwnie stanowisko, zbieżne z poglądem autorów niniejszego artykułu, wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 3 lipca 2014 r., sygn. akt I FSK 1105/13. Analiza wymienionego orzeczenia TK doprowadziła tym razem Naczelny Sąd Administracyjny do istotnej konkluzji, ponieważ w ww. wyroku Sąd stwierdził, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko konkretnej osobie. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził m.in., że „z zestawienia treści przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego, w którym określono, w jakich granicach przepis ten należy uznać za konstytucyjny, wynika, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje już z momentem wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie; nie jest wymagane przedstawienie zarzutów pod warunkiem, że jeszcze w tym terminie podatnik o tym fakcie zostanie poinformowany. Warunek ten, jako druga przesłanka prawna, która wynika już z wyroku TK, nie został zawężony tylko od przypadku przedstawienia zarzutów, czyli wszczęcia postępowania przeciwko danej osobie. Oznacza to, że poinformowanie może nastąpić w każdej formie prawnie dopuszczalnej i również w fazie *in rem*”.

17 Taki pogląd w piśmiennictwie aprobuje M. Charkiewicz, P. Daszczyk, Wpływ postępowania karnego skarbowego na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 1, s. 28–35.

Jeśli przyjąć, że w świetle art. 70 ust. 6 pkt 1 o.p. poinformowanie podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe może nastąpić również w fazie postępowania *in rem* i to w każdej formie, logiczny jest kolejny wniosek Naczelnego Sądu Administracyjnego z uzasadnienia ww. wyroku z dnia 3 lipca 2014 r., sygn. akt I FSK 1105/13, że nie ma również przeszkód, aby zawiadomienie o prowadzonym postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nastąpiło za pośrednictwem pełnomocnika, który zastępuje podatnika w postępowaniu podatkowym, a nie karnym. Chodzi przecież wyłącznie o zawiadomienie podatnika przed upływem terminu przedawnienia, że przedawnienie nie następuje, ponieważ jego bieg został zawieszony w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a nie o określonej czynności procesowej podjętej w toku postępowania karnego skarbowego.

Istotne kontrowersje wiązały się również w przeszłości ze stosowaniem art. 70 § 8 o.p., w świetle którego nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu.¹⁸ Przed dniem 1 stycznia 2003 r. norma prawna zawarta w tym przepisie oznaczona była w ordynacji podatkowej jako art. 70 § 6 i nie obejmowała zabezpieczenia w postaci zastawu. Przytoczony przepis całkowicie wyłączał przedawnienie zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką lub zastawem skarbowym i to bez względu na to, jaki czas upłynął. Ograniczono jednakże możliwość prowadzenia egzekucji po upływie terminu przedawnienia wyłącznie do przedmiotu hipoteki lub zastawu. Wyłączenie przedawnienia w art. 70 § 8 o.p. (mimo zawężenia możliwości egzekwowania zaległości podatkowej do określonego przedmiotu – nieruchomości lub ruchomości), miało ten skutek, że zobowiązanie podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem nie mogło wygasnąć w żaden ze sposobów, o którym mowa w art. 59 § 1 o.p.¹⁹

18 Zob., W. Białogłowski, J. Matarewicz, Podatkowa hipoteka przymusowa – uwagi krytyczne na temat konstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, „Palestra” 2013, nr 3–4, s. 44–54.

19 Por. A. Cudak, Zobowiązania podatkowe nieulegające przedawnieniu w orzecznictwie sądów administracyjnych, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, nr 6, s. 37–51.

Upływ okresu przedawnienia nie miał zatem wpływu na istnienie zobowiązania podatkowego w całości, nawet wówczas, gdy wartość przedmiotu zabezpieczenia była mniejsza niż zaległość podatkowa wynikająca z zobowiązania, którego zabezpieczenie dotyczyło. W konsekwencji nadwyżka zaległości podatkowej ponad wartość przedmiotu zabezpieczenia (dopóki istniało ograniczone prawo rzeczowe) stanowiła zobowiązanie naturalne podatnika, zbliżone do zobowiązania wynikającego ze stosunku cywilnoprawnego. Jego dobrowolne zaspokojenie przez podatnika nie powodowało zaspokojenia zobowiązania nieistniejącego (nie prowadziło do powstania nadpłaty), choć organ w trybie egzekucji administracyjnej nie mógł tej nadwyżki dochodzić.

Prowadząca do wyżej opisanych wniosków interpretacja art. 70 § 8 o.p. (wcześniej art. 70 § 6 o.p.) w całkowity sposób podważała przesłanki, które zadecydowały o wprowadzeniu do polskiego systemu podatkowego instytucji przedawnienia. Utrzymywanie w nieskończoność zobowiązania podatkowego oznacza permanentne utrzymanie rozbieżności między stanem prawnym a faktycznym oraz nie prowadzi do stabilizacji stosunków społecznych. Nadto kreuje nierówność traktowania podatników dysponujących majątkiem możliwym do zabezpieczenia hipoteką (zastawem skarbowym) od podatników, którzy np. wyżyli się mienia. Te ostateczne okoliczności uwzględnione zostały przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12. W punkcie 2 tego orzeczenia TK uznał, że art. 70 § 6 o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP. Jak już zaznaczono, norma prawna zawarta do dnia 31 grudnia 2002 r. w art. 70 § 6 o.p. została z dniem 1 stycznia 2003 roku powtórzona w art. 70 § 8 o.p., przy czym rozszerzono jej zakres o zabezpieczenie należności podatkowych w postaci zastawu skarbowego. W orzecznictwie przyjmuje się, że wprowadzie przepis art. 70 § 8 o.p. nie był formalnie przedmiotem orzekania przez TK (nie stanowił bowiem podstawy rozstrzygnięcia w konkretnej sprawie), lecz mają do niego odpowiednie zastosowanie te same zastrzeżenia konstytucyjne, które zostały podniesione w ww. wyroku TK z dnia 8 października 2013 r.²⁰

20 Por. wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2013 r., sygn. akt I FSK 1807/12.

We wspomnianym wyroku, który został wydany w wyniku rozpoznania dwóch skarg konstytucyjnych, Trybunał Konstytucyjny doszedł m.in. do wniosku, że domniemany podatnik (którego zobowiązanie podatkowe nie zostało jeszcze ostatecznie ustalone) staje się potencjalnie „dożywotnim dłużnikiem państwa”. Jego odpowiedzialność nie jest w żaden sposób ograniczona czasowo, podczas gdy podatnicy, których należności nie zostały zabezpieczone hipoteką, odpowiadają za swoje zobowiązania podatkowe co do zasady jedynie przez pięć lat (por. art. 70 § 1 o.p.), a ustanowienie zabezpieczenia w innej formie niż hipoteka (a także od 2003 r. – zastaw) powoduje jedynie zawieszenie biegu tego terminu (por. art. 70 § 6 pkt 4 o.p. w obowiązującym brzmieniu). Zdaniem TK zaskarżony przepis różnicuje w istotny sposób zakres czasowy odpowiedzialności podatników w zależności od arbitralnego i przypadkowego kryterium, tj. posiadania lub nieposiadania składników majątkowych pozwalających na ustanowienie zabezpieczenia w formie hipoteki przymusowej.

Skoro ustanowienie hipoteki przymusowej na nieruchomości (zastawu skarbowego na ruchomości) nie wyklucza przedawnienia zabezpieczonego w ten sposób zobowiązania podatkowego, zasadny jest zatem wniosek, że termin przedawnienia biegnie na zasadach ogólnych wynikających z art. 70 § 1 o.p., chyba że został przerwany z powodów określonych w art. 70 § 3 lub 4 o.p. albo zawieszony z uwagi na zaistnienie sytuacji, o której mowa w art. 70 § 6 lub art. 70a o.p. To wszystko zaś sprawia, że art. 70 § 8 o.p., wprowadzony do tej ustawy z dniem 1 stycznia 2003 r., stanowi swoiste *superfluum* legislacyjne.²¹

Rozbieżności interpretacyjne na gruncie przedawnienia zobowiązań podatkowych wiążą się także – a może przede wszystkim – z konstrukcją przerwania biegu przedawnienia wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony

21 *Superfluum*, zgodnie z łacińską paremią *Superflua admittere securius est, quam necessaria omittere* (bezpieczniej jest dopuścić rzeczy zbyteczne aniżeli opuścić rzeczy konieczne), oznacza nieszkodliwy nadmiar. Jeśli zatem oceniać prawo w tych kategoriach, to nadmiar regulacji dotyczącej tych samych stosunków społecznych nie stanowi wady. Jednak *superfluum* łatwo przechodzi w stan, który można określić mianem „inflacji prawa” – zob. P. Lewandowski, *Superfluum*, dostęp: <http://superfluum.wordpress.com/2009/08/21/superfluum-czy-niezgodnosc-prakseologiczna/>.

(art. 70 § 4 o.p.).²² Zagadnienia sporne na tle stosowania w praktyce regulacji art. 70 § 4 o.p. dotyczą najczęściej następujących problemów:

- 1) kogo zawiadamiać o wszczęciu postępowania egzekucyjnego (zobowiązanego, czy pełnomocnika ustanowionego w postępowaniu podatkowym);
- 2) jakie skutki wywołuje uchylene postanowienia o nadaniu nieostatecznej decyzji rygoru egzekucji w sytuacji, gdy na podstawie tego postanowienia wystawiono tytuł wykonawczy i zastosowano środek egzekucyjny przed upływem okresu przedawnienia oraz jakie skutki wywołuje uchylene nieostatecznej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, która stanowiła podstawę wydania postanowienia w trybie art. 239b o.p. albo którą wydano przed 1 stycznia 2009 r.;
- 3) czy dobrowolna zapłata podatku lub jego wyegzekwowanie przed wydaniem ostatecznej decyzji wymiarowej powoduje definitywne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, czyniąc np. bezprzedmiotowym kontynuowanie postępowania odwoławczego.

Warto przy tym przypomnieć, że także art. 70 § 4 o.p. był poddany kontroli Trybunału Konstytucyjnego pod kątem jego zgodności z wzorcami wynikającymi z art. 2 Konstytucji RP.²³ W wyroku z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 70 § 4 o.p. jest zgodny z art. 2 Konstytucji RP. Zdaniem TK pięcioletni termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, o którym mowa w art. 70 § 1 o.p. – jeśliby wyłączyć możliwość przerwania jego biegu wskutek zastosowania środków egzekucyjnych – wydaje się terminem zbyt krótkim, utrudniającym prawidłową egzekucję należności. Wyłączenie natomiast możliwości przerwania biegu przedawnienia wymagalnych zobowiązań podatkowych, które podlegają aktualnie przymusowej egzekucji, skutkowałoby w ocenie TK naruszeniem zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej. Pozwalałoby to bo-

22 T. Brzezicki, W. Morawski, Umorzenie postępowania egzekucyjnego a skuteczność przerwania biegu terminu przedawnienia poprzez zastosowanie środka egzekucyjnego – casus osiągania korzyści przez państwo z własnego bezprawia, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 11, s. 23–30.

23 Zgodnie z art. 2 Konstytucji RP, Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

wiem podatnikom, w stosunku do których organy państwa wciąż wykonują czynności egzekucyjne, uniknąć realizacji konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych skonkretyzowanego w ustawach podatkowych. Trybunał Konstytucyjny zarazem nie podzielił poglądu zawartego w pytaniu prawnym o jakoby konstytucyjnie niedopuszczalnym wielokrotnym przerywaniu biegu przedawnienia. W jego ocenie ustawodawca może swobodnie rozstrzygać, czy przerwanie biegu przedawnienia następować będzie jedno- czy wielokrotnie.

3. Czas i adresat zawiadomienia o wszczęciu postępowania egzekucyjnego

W świetle art. 70 § 4 o.p. do skutecznego przerywania biegu przedawnienia niezbędne jest łączne spełnienie dwóch przesłanek:

- 1) zastosowanie środka egzekucyjnego,
- 2) zawiadomienie podatnika o zastosowaniu tego środka.

Obydwa zdarzenia powinny wystąpić przed upływem terminu przedawnienia, aby można było mówić o skutecznym przerywaniu biegu przedawnienia. Pogląd ten znalazł ostatecznie swój wyraz w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z dnia 3 marca 2013 r., sygn. akt I FPS 6/12, w której wyeksponowana została teza, że zastosowanie środka egzekucyjnego przerywa bieg terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 o.p., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r., gdy zawiadomienie podatnika o jego zastosowaniu nastąpi przed upływem terminu przedawnienia. Konsekwencją zatem spóźnionego, bo dokonanego po upływie okresu przedawnienia, zawiadomienia podatnika o zastosowaniu środka egzekucyjnego, jest brak przerywania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 4 o.p.

W orzecznictwie zauważa się, że podejmując próby wyegzekwowania należności podatkowych na kilka dni przed upływem terminu przedawnienia, organ egzekucyjny musi mieć świadomość ryzyka utraty podstawy prawnej takich działań, jeżeli przed końcem tego terminu podatnik nie zostanie zawiadomiony o zastosowaniu środka egzekucyjnego. W takim przypadku postępowanie egzekucyjne win-

no zostać umorzone na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, czego konsekwencją będzie uchylenie dokonanych czynności egzekucyjnych (art. 60 § 1 u.p.e.a.), czyli przywrócenie stanu sprzed ich dokonania.²⁴

Pewne wątpliwości interpretacyjne wiązały się także z rozstrzygnięciem kwestii, kto winien być adresatem inicjującego postępowanie egzekucyjne tytułu wykonawczego. Można powiedzieć, że w judykaturze ustabilizowała się już linia, w świetle której doręczenie odpisu tytułu wykonawczego, jako czynność wszczynająca etap egzekucji administracyjnej, musi nastąpić bezpośrednio do rąk zobowiązanego i dopiero od tego momentu zobowiązany ma prawo ustanowić pełnomocnika. Ponadto, co ma szczególne znaczenie w realiach tej sprawy, skuteczne wszczęcie egzekucji administracyjnej przerywa bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Niezależnie od rozróżnienia pojęć „postępowania egzekucyjnego” i „egzekucji administracyjnej”, obowiązek doręczenia odpisów tytułów wykonawczych do rąk zobowiązanego wynika nie tylko z brzmienia art. 26 § 5 u.p.e.a.²⁵ Powinność doręczenia przez organ tytułu wykonawczego do rąk zobowiązanego lub dłużnika bezpośrednio wynika przede wszystkim z uregulowania egzekucji administracyjnej, której celem jest sięgnięcie do majątku zobowiązanego i wykonanie decyzji administracyjnej kreującej zobowiązanie pieniężne.²⁶ Pełnomocnictwo musi zostać zatem złożone do akt konkretnej sprawy.²⁷ Obowiązek złożenia dokumentu pełnomocnictwa lub prokury nie wynika z przepisów ustawy o opłacie skarbowej, lecz z przepisów regulujących poszczególne postępowania (administracyjne, podatkowe, sądowe, sądownoadministracyjne).²⁸ Z art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 16

24 Por. wyrok NSA z dnia 2 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 610/12.

25 Zgodnie z którym wszczęcie egzekucji administracyjnej następuje z chwilą: 1) doręczenia zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego lub 2) doręczenia dłużnikowi zajętej wierzytelności zawiadomienia o zajęciu wierzytelności lub innego prawa majątkowego, jeżeli to doręczenie nastąpiło przed doręczeniem zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego.

26 Por. wyrok NSA z dnia 4 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 863/12.

27 W zakresie problemu określenia wysokości opłaty skarbowej od złożenia dokumentu pełnomocnictwa lub prokury należy postulować *de lege lata*, aby opłata była naliczana w zależności od liczby złożonych dokumentów, a nie liczby ujawnionych w nich stosunków pełnomocnictwa lub prokury – zob. S. Bogucki, M. Romanowicz, Problem ekwiwalentności opłaty skarbowej w przypadku złożenia pełnomocnictwa lub prokury – cz. II, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 9, s. 16.

28 Por. S. Bogucki, M. Romanowicz, Problem ekwiwalentności opłaty skarbowej w przypadku złożenia pełnomocnictwa lub prokury – cz. I, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 8, s. 18.

listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 1282 ze zm.) wypływa natomiast obowiązek regulowania opłaty skarbowej z tytułu złożenia pełnomocnictwa w każdej sprawie (w tym również wszczynanej z urzędu).²⁹

4. Uchylenie czynności egzekucyjnych (nieostatecznej decyzji, na podstawie której prowadzono postępowanie egzekucyjne) a problem biegu przedawnienia zobowiązań podatkowych

Wyeksponowany w ww. tytule problem wywoływał wiele polemiki zarówno na gruncie judykatury, jak i w piśmiennictwie.³⁰ W praktyce nierzadkie są bowiem przypadki, w których nieostatecznej decyzji wymiarowej nadawany jest w trybie art. 239b o.p. rygor natychmiastowej wykonalności, skutkujący wszczęciem postępowania egzekucyjnego i zastosowaniem środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony, a następnie – już po upływie terminu przedawnienia obliczanego zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 70 § 1 o.p. – postanowienie o nadaniu rygoru jest eliminowane z obrotu prawnego (przez organ odwoławczy albo sąd administracyjny³¹) jako wydane niezgodnie z prawem. Mają również miejsce i takie sytuacje, w których z obrotu prawnego jest usuwana nieostateczna deklaratoryjna decyzja wymiarowa, której następnie nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Do czasu wprowadzenia do ordynacji podatkowej m.in. art. 239b, tj. do 31 grudnia 2008 r., nieostateczna decyzja wymiarowa podlegała co do zasady wykonaniu. Ważyła się tu konieczność pogodzenia zasady sprawiedliwości (bo przecież wadliwe okazały się podstawy prawne wdrożenia egzekucji, tj. decyzja czy postanowienie) z respektowaniem

29 Zob. K. Winiarski, [w:] S. Bogucki, A. Dumas, S. Presnarowicz, K. Winiarski, *Opłata skarbową. Komentarz dla praktyków*, Gdańsk 2015, s. 25–26.

30 Zob. np. H. Filipczyk, *Wadliwa czynność egzekucyjna a przerwanie biegu terminu przedawnienia*, „Prawo i Podatki” 2012, nr 9, s. 16–20; W. Morawski, *Tytuł wykonawczy a bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 8, s. 27–31; K. Orłowski, *Zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został powiadomiony, jako jedna z przesłanek przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, [w:] *Ordynacja podatkowa Wokół nowelizacji*, pod red. R. Dowgiera, Białystok 2009, s. 196–209.

31 Zgodnie z art. 239b § 4 zd. 2 o.p. wniesienie zażalenia na postanowienie w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności nie wstrzymuje jej wykonania.

skutków materialnoprawnych, jakie wywołane zostały faktycznym zastosowaniem przed upływem terminu przedawnienia środka egzekucyjnego i zawiadomienia o tym podatnika.

Przez lata w orzecznictwie dominowało w judykaturze stanowisko, że samo uchylenie deklaratoryjnej decyzji nieostatecznej, na podstawie której podjęto przed dniem 1 stycznia 2009 r. czynności egzekucyjne, a także postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności (w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2009 r.), jak też uchylenie czynności egzekucyjnych dokonanych uprzednio na podstawie ostatecznej decyzji nie niweczy przerwania biegu przedawnienia. W myśl tej grupy poglądów opisane wyżej zdarzenia, w tym uchylenie tytułu wykonawczego, na podstawie którego prowadzono postępowanie egzekucyjne, nie działa wstecz (jak ma to miejsce w przypadku stwierdzenia nieważności) i nie unicestwia materialnego skutku przerwania biegu przedawnienia wywołanego dokonaną skutecznie czynnością egzekucyjną.³² Zwolennicy tego poglądu argumentują, że uchylenie czynności egzekucyjnych oznacza, że czynności te pozostawały w mocy do chwili umorzenia postępowania. Samo uchylenie czynności egzekucyjnych wywołuje bowiem skutek *ex nunc*. Skoro więc skutek ten nie rozciąga się wstecz, tym samym konsekwencje wywołane przez zastosowane środki egzekucyjne jeszcze przed uchyleniem czynności egzekucyjnej pozostają w mocy. Pomimo uchylenia postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności, nie następuje unicestwienie prawnego skutku (przerwania biegu przedawnienia) wywołanego dokonaną skutecznie czynnością egzekucyjną.³³

Odwrót od zaprezentowanego kierunku orzekania zapoczątkował wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2530/11, który zresztą spotkał się z pozytywnym odbiorem w piśmiennictwie.³⁴

32 Por. m.in. wyroki NSA: z dnia 30 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2345/11; z dnia 11 marca 2011 r., sygn. akt I FSK 445/10; z dnia 18 października 2005 r., sygn. akt II FSK 351/05; z dnia 14 grudnia 2005 r., sygn. akt II FSK 52/05.

33 P. Pietrasz, Rygor natychmiastowej wykonalności a przerwanie biegu przedawnienia, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4, s. 42; zob. również wyrok NSA z dnia 30 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2345/11.

34 Por. W. Morawski, Głosa do wyroku NSA z dnia 6 sierpnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2530/11. Bezprawne nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności a przerwanie biegu terminu przedawnienia – zwrot w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 1, s. 44–48.

W wyroku tym Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że efektywność funkcji kontrolnej sądownictwa administracyjnego³⁵ – w zestawieniu z zasadą sprawiedliwości społecznej wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP oraz zasadą pewności prawa – wymaga, aby konsekwencją prawną stwierdzenia przez sąd administracyjny, że doszło do bezprawnego w świetle art. 239b § 1 i 2 o.p. nadania decyzji podatkowej organu pierwszej instancji rygору natychmiastowej wykonalności, co spowodowało dalej bezprawne wszczęcie postępowania egzekucyjnego, był w danej sprawie brak przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 4 o.p. W dalszej części wywodów Naczelny Sąd Administracyjny podniósł, że skoro ustawodawca przewidział kontrolę sądową postanowień organów podatkowych dotyczących nadania rygору natychmiastowej wykonalności, to kontrola ta nie może mieć charakteru iluzorycznego, a przeciwnie – powinna ona wywoływać określone konsekwencje prawne, w sytuacji gdy sąd administracyjny stwierdzi naruszenie prawa. Efektywność funkcji kontrolnej sądownictwa administracyjnego (art. 1 § 1 p.u.s.a. i art. 3 § 1 p.p.s.a.) w zestawieniu z zasadą sprawiedliwości społecznej wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP oraz zasadą pewności prawa wymaga, aby konsekwencją prawną stwierdzenia przez sąd administracyjny, że doszło do bezprawnego w świetle art. 239b § 1 i 2 o.p. nadania decyzji podatkowej organu pierwszej instancji rygору natychmiastowej wykonalności, co spowodowało dalej bezprawne wszczęcie postępowania egzekucyjnego, był w danej sprawie brak przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 4 o.p. W przypadku przyjęcia odmiennej oceny prawnej organy podatkowe swobodnie mogłyby wykorzystywać instytucję nadania rygору natychmiastowej wykonalności (pomimo jej wyjątkowego charakteru) bez konieczności spełnienia ustawowych przesłanek, a w konsekwencji mogłyby doprowadzać do przedłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nawet w sytuacji braku podstaw prawnych, nie obawiając się w tym względzie negatywnego wyniku kontroli legalności swoich działań przez sądy administracyjne. Takiego zaś działania nie można zaakceptować, mając

35 W świetle art. 1 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych, a także art. 3 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi

na względzie treść art. 1 § 1 p.u.s.a., zgodnie z którym sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej.

Zaprezentowany wyżej pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego znalazł aprobatę w uchwale składu 7 sędziów NSA z dnia 28 kwietnia 2014 r., sygn. akt I FPS 8/13, w której Sąd ten sformułował tezę, że uchylenie postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności i w konsekwencji umorzenie na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 oraz art. 60 § 1 u.p.e.a. postępowania egzekucyjnego, powoduje unicestwienie materialnoprawnych skutków zastosowania środka egzekucyjnego w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 o.p.

Zdaniem autorów niniejszego artykułu z przytoczonej uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 28 kwietnia 2014 r., sygn. akt I FPS 8/13, płyną niezmiernie ważne dla praktyki podatkowej wnioski:

- 1) przełamano dotychczasową linię orzecznictwa eksponując stanowisko o nieodwracalnym skutku materialnoprawnym zastosowania środka egzekucyjnego;
- 2) o przyjęciu w uchwale tezy o unicestwieniu materialnoprawnych skutków zastosowania środka egzekucyjnego, w przypadku uchylenia postanowienia wydanego na podstawie art. 239b o.p., w dużej mierze zadecydowała możliwość odwołania się do art. 59 § 1 pkt 2 i art. 60 § 1 u.p.e.a.
- 3) wydaje się, że również w przypadku uchylenia pierwszoinstancyjnej deklaratoryjnej decyzji wymiarowej, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności (lub która została wydana przed 1 stycznia 2009 r. i podlegała wykonaniu wprost), powstaje skutek w postaci unicestwienia materialnoprawnych skutków zastosowania środka egzekucyjnego.

5. Zapłata (ściągnięcie) podatku a wygaśnięcie zobowiązania podatkowego

W orzecznictwie rozpowszechniony jest pogląd, że ściągnięcie zaległości podatkowej w drodze egzekucji administracyjnej mieści się w pojęciu zapłaty, która powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatko-

wego (art. 59 § 1 pkt 1 o.p.).³⁶ Zarazem w przeszłości dość powszechnie prezentowany był pogląd że zobowiązanie podatkowe, które wygasło na skutek zapłaty, nie może wygasnąć po raz wtóry na skutek przedawnienia. Oznaczało to, że po zapłacie podatku termin przedawnienia już nie biegnie, a organ odwoławczy w czasie praktycznie nieograniczonym może wydać jedną z decyzji wymienionych w przepisach art. 233 § 1 i 2 o.p., umożliwiając podatnikowi uzyskanie zwrotu nadpłaconego podatku. Organ odwoławczy nie może jedynie określić podatku w kwocie wyższej od zapłaconej, ponieważ – wobec braku zapłaty podatku w wyższej kwocie – zobowiązanie wygasło na skutek przedawnienia.³⁷

W uchwale składu 7 sędziów NSA z dnia 3 grudnia 2012 r., sygn. akt I FPS 1/12, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że w świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r., po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 o.p.). Niedopuszczalne jest, aby w sposób nieograniczony po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego organy mogły prowadzić postępowanie i orzekać o wysokości tego zobowiązania, jeśli wcześniej podatnik zapłacił już podatek. Uchwała ta nie została zaaprobowana w piśmiennictwie.³⁸

Naczelny Sąd Administracyjny w ww. uchwale w pełni podzielił poglądy wyrażone w wyroku składu siedmiu sędziów NSA z dnia 28 czerwca 2010 r., sygn. akt I FPS 5/09, w którym przyjęto, że w sytuacji gdy zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług wygasło wskutek zapłaty (art. 59 § 1 pkt 1 o.p.), nie można po upływie terminu

36 Por. m.in. wyrok NSA z dnia 22 października 2004 r., sygn. akt FSK 649/04.

37 Por. wyrok NSA z dnia 23 września 2004 r., sygn. akt FSK 292/04; wyrok NSA z dnia 11 września 2007 r., sygn. akt II FSK 795/06; wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2004 r., sygn. akt FSK 193/04.

38 Zob. G. Borkowski, Glosa do uchwały NSA z 3 grudnia 2012 r., I FPS 1/12, „Glosa” 2013, nr 2, s. 125; M. Siwiński, Glosa do uchwały NSA z 3 grudnia 2012 r., I FPS 1/12, „Prawo i Podatki” 2013, nr 4, s. 30. Krytyczne uwagi w odniesieniu do tej uchwały sformułował również B. Dauter, Wpływ przedawnienia na rozstrzyganie w sprawach podatkowych, ze szczególnym uwzględnieniem możliwości wydawania decyzji określających po upływie terminu przedawnienia, [w:] Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych, pod red. R. Dowiegiera, Białystok 2014, s. 59–67. Na temat tej uchwały por. również A. Cudak, [w:] S. Bogucki, A. Cudak, A. Wrzesińska–Nowacka, Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Komentarz, Warszawa 2014, s. 380.

przedawnienia określonego w art. 70 § 1 pkt 1 o.p., wbrew interesowi prawnemu podatnika, orzekać o wysokości tego zobowiązania podatkowego. Również ten wyrok nie spotkał się z akceptacją w piśmiennictwie.³⁹

W uzasadnieniu tego wyroku wskazano, że nie może budzić żadnych wątpliwości, iż po upływie terminu przedawnienia określonego w art. 70 § 1 o.p., w sytuacji gdy zobowiązanie podatkowe wcześniej nie wygasło na skutek jego zapłaty, niedopuszczalne jest wydawanie decyzji określającej zobowiązanie podatkowe.⁴⁰ W związku z tym nie można przyjąć, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, że wpłata podatku stwarza stan prawny, w którym organ podatkowy nabywa prawo do wydawania decyzji bez żadnych ograniczeń czasowych. Okoliczność, że podatnik wpłacił podatek, nie może w tak znaczący sposób pogorszyć sytuacji prawnej tego podmiotu w porównaniu z podatnikiem, który nie zrealizował swojego obowiązku podatkowego. Wykładnia przepisu art. 70 § 1 o.p. nie może dyskryminować podatnika, który wywiązuje się ze swoich obowiązków, uiszczając daninę publicznoprawną, a preferować podatników, którzy tych obowiązków nie realizują. Sprzeciwia się temu zasada równości, wyrażona w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

Zdaniem autorów niniejszego artykułu, aczkolwiek godna aprobaty jest teza uchwały składu 7 sędziów NSA z dnia 3 grudnia 2012 r., sygn. akt I FPS 1/12 (że niedopuszczalne jest, aby w sposób nieograniczony po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego organy mogły prowadzić postępowanie i orzekać o wysokości tego zobowiązania, jeśli wcześniej podatnik zapłacił już podatek), to jednak zauważyć wypada, że w uzasadnieniu tej uchwały skład orzekający posłużył się pewnymi skrótami myślowymi, które w sposób błędny zinterpretowane zostały przez organy podatkowe. Trudno bowiem

39 Por. głosę krytyczną, która sporządził B. Brzeziński, Glosa do wyroku NSA z 28 czerwca 2010 r., I FPS 5/09, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2012, nr 4, s. 319; częściowo krytyczną głosę napisał R. Dowgier, Glosa do wyroku NSA z 28 czerwca 2010 r., I FPS 5/09, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 4, s. 330. Co do tego wyroku zob. również uwagi, które przedstawił A. Cudak, *Zobowiązania...*, *op. cit.*, s. 37–51; *idem*, [w:] S. Bogucki, A. Cudak, A. Wrzezińska–Nowacka, *Ryczałt...*, *op. cit.*, s. 380–381.

40 Zob. wyroki NSA: z dnia 6 listopada 2003 r., III SA 3066/01, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 3, s. 42; z dnia 14 maja 2003 r., SA/Rz 1153/01, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 4, poz. 80; z dnia 7 maja 2003 r., I SA/Wr 2282/00, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10, s. 63.

zgodzić się z taką praktyką, by organ podatkowy po upływie terminu przedawnienia – powołując się na ww. uchwałę – ograniczał swoje działanie do umorzenia postępowania odwoławczego, pozostawiając w obrocie prawnym (jako wywołującą skutki materialnoprawne) wydaną przed upływem okresu przedawnienia decyzję pierwszoinstancyjną oraz nierozpatrzone odwołanie od niej. W tych okolicznościach zasadne było powtórzenie pytania, w kwestii którego wypowiedział się (choć, jak się okazało, w sposób niewystarczająco uargumentowany) Naczelny Sąd Administracyjny w ww. uchwale z dnia 3 grudnia 2012 r., I FPS 1/12.

Postanowieniem z dnia 19 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 513/13, Naczelny Sąd Administracyjny sformułował pytanie, czy w świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r., dopuszczalne jest w każdym czasie prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 o.p.). Naczelny Sąd Administracyjny przedstawiający zagadnienie prawne nie podzielił poglądu zawartego w uchwale składu 7 sędziów NSA z dnia 3 grudnia 2012 r., sygn. akt I FPS 1/12 co do podstawy prawnej umorzenia postępowania podatkowego. Stwierdził bowiem, że nawet gdyby przyjąć za prawidłowy pogląd wyrażony w tej uchwale co do procesowego skutku wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, podstawę umorzenia postępowania w sprawie powinien stanowić art. 233 § 1 pkt 1 lit. a o.p. (ponieważ toczyło się postępowanie odwoławcze), a nie art. 208 § 1 o.p. – ten ostatni przepis miałby zastosowanie w sytuacji upływu terminu przedawnienia przed wydaniem decyzji przez organ podatkowy pierwszej instancji. Zauważono również, że ww. uchwała dotyczyła orzekania o wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, a tymczasem skład poszerzony orzekł ogólnie w odniesieniu do wszystkich podatków, nie zważając zarówno na treść pytania, jak i na specyfikę podatku, którego dotyczyło pytanie prawne. Za zupełnie niepotrzebne, bo niemające związku z treścią zadanego pytania prawnego, skład pytający uznał zawarcie w ww. uchwale wyводу odnoszącego się do instytucji zwrotu nadpłaty.

Naczelny Sąd Administracyjny w pełnym składzie Izby Finansowej w uchwale z dnia 29 września 2014 r., sygn. akt II FPS 4/13, podtrzymał jednak wykładnię prawa zaprezentowaną w uchwale z dnia 3 grudnia 2012 r.⁴¹

Jednocześnie cały skład Izby Finansowej NSA zwrócił uwagę, że wprowadzie pytanie prawne, w wyniku którego została podjęta uchwała z dnia 3 grudnia 2012 r., dotyczyło podatku od towarów i usług, to jednak teza uchwały ma szerszy charakter – nie odnosi się wprost do żadnego z podatków (ma charakter ogólny). Skład przedstawiający zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia w postanowieniu z dnia 19 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 513/13, zawężił z kolei przedstawiony problem do możliwości prowadzenia postępowania i orzekania o wysokości podatku dochodowego od osób prawnych, uwzględniając jednakże, że podstawę przedstawienia zagadnienia prawnego stanowił art. 269 § 1 p.p.s.a. Zdaniem pełnego składu Izby Finansowej NSA stanowisko zajęte w uchwale powinno odnosić się ogólnie do możliwości orzekania i określenia zobowiązania podatkowego, niezależnie od tego, jakiego podatku postępowanie to dotyczy, taki bowiem pogląd w założeniu składu pytającego ma zostać obalony. Skoro art. 70 § 1 o.p. odnosi się do wszelkich zobowiązań podatkowych w rozumieniu art. 5 o.p., to uchwała odnosząca się jedynie do konkretnego podatku mogłaby powodować wątpliwości co do zakresu jej ogólnej mocy wiążącej, wynikającej z art. 269 § 1 p.p.s.a. i wywołać potrzebę przedstawiania tożsamego zagadnienia prawnego przez inne składy orzekające w sprawach dotyczących innych podatków.

Podjmując uchwałę cały skład Izby Finansowej NSA stwierdził, że z orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego należy wyprowadzić wniossek, iż niedopuszczalne jest takie uregulowanie instytucji przedawnienia, które prowadzić będzie do istnienia po stronie podatników niepewności co do ich sytuacji prawnej przez bardzo długi okres. Terminy przedawnienia nie powinny także przekraczać okresu, w którym moż-

41 Teza uchwały brzmi następująco: „W świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 oraz art. 233 § 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej)”.

liwe będzie wykazanie przez uczciwego podatnika, że należycie wywiązał się z obowiązku ponoszenia ciężarów podatkowych. Nawet w przypadku podatników, którzy uchylają się od opodatkowania, różnicowanie ich sytuacji z uwagi na prawnie nieistotne cechy uznać należy za niedopuszczalne. Zasady te należy uwzględniać przy wykładni przepisów regulujących przedawnienie w prawie podatkowym oraz określających dopuszczalność prowadzenia postępowania podatkowego, zgodnie z wymogiem przyjmowania znaczenia przepisów podatkowych w zgodzie z konstytucją.⁴²

W uchwale całego składu Izby Finansowej NSA zwrócono również uwagę, że postępowanie egzekucyjne może być wszczęte obecnie wyjątkowo, po nadaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Jeżeli jednak nie wystąpi żadna z przesłanek, wskazanych w art. 239b § 1 i 2 o.p., w stosunku do tego podatnika zobowiązanie podatkowe będzie mogło wygasnąć wskutek przedawnienia w toku postępowania podatkowego, po wydaniu decyzji przez organ pierwszej instancji. Zapłata podatku wynikającego z nieostatecznej decyzji nie stanowi zaś formy obrony przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego.

Nawiązując do uchwały składu siedmiu sędziów NSA podjętej w dniu 28 kwietnia 2014 r., sygn. akt I FPS 8/13, podkreślono, że uchylenie postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności i w konsekwencji umorzenie na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 i art. 60 § 1 u.p.e.a. postępowania egzekucyjnego powoduje unicestwienie materialnoprawnych skutków zastosowania środka egzekucyjnego w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 o.p. Podatnik, który nie płaci dobrowolnie podatku wynikającego z decyzji organu pierwszej instancji i wnosi odwołanie, nie musi się więc co do zasady obawiać wszczęcia przeciwko niemu postępowania egzekucyjnego. Uchylenie rygoru natychmiastowej wykonalności powoduje także unicestwienie skutków wykonania decyzji w drodze egzekucji, w tym także skutku w postaci przerwy biegu terminu przedawnienia.

W uchwale całego składu Izby Finansowej NSA skonstatowano, że najistotniejszym skutkiem upływu terminu przedawnienia jest wygaśnięcie zobowiązania podatkowego (art. 59 § 1 pkt 9 o.p.). Jest to sku-

42 Por. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 95.

tek identyczny ze skutkiem zapłaty zobowiązania. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego to jednak tylko jeden z wielu skutków upływu terminu z art. 70 § 1 o.p.

Z przepisów art. 245 § 1 pkt 3, art. 247 § 2, art. 79 § 2, art. 88 § 1 o.p. wynika, że ustawodawca wiąże z upływem terminów przedawnienia także skutki inne niż wygaśnięcie zobowiązania, w tym także skutki procesowe (odmowę zmiany czy uchylenia decyzji) czy odnoszące się do obowiązków dokumentacyjnych. Odwołując się do terminów przedawnienia, posługuje się przy tym niejednolitymi wyrażeniami. Przepis art. 79 § 2 o.p. stanowi o wygaśnięciu prawa do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty „po upływie terminu przedawnienia”, „do czasu upływu terminu przedawnienia” nakazuje przechowywanie dokumentów, odmowa uchylenia decyzji mimo istnienia przesłanek wznowienia czy nieważności nie może nastąpić, gdy wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić „z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub art. 70 o.p.

W dalszej kolejności NSA w całym składzie Izby Finansowej odniósł się do wpływu przedawnienia zobowiązania na umorzenie postępowania z urzędu, co wynika wprost w art. 208 § 1 o.p. Powołany przepis nakazuje umorzenie postępowania, gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, a w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przedawnienie zobowiązania podatkowego jest zatem jedną z możliwych przyczyn jego bezprzedmiotowości, ustawodawca użył bowiem określenia „w szczególności”, co jest równoznaczne ze wskazaniem na jeden z przykładów bezprzedmiotowości, a nie ze wskazaniem zamkniętego katalogu przyczyn umorzenia postępowania. Umorzenie postępowania jest zatem obligatoryjne, gdy organ stwierdzi w sposób oczywisty brak podstaw prawnych i faktycznych do merytorycznego rozpatrzenia sprawy,⁴³ gdy niedopuszczalna jest konkretyzacja indywidualnych praw lub obowiązków.⁴⁴ Przedmiotowe przesłanki umorzenia postępowania to brak przedmiotu postępowania, a więc brak sprawy podatkowej, która mo-

43 Por. A. Kabat, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 887.

44 Zob. J. Borkowski, [w:] J. Borkowski, B. Adamiak, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2014, s. 929.

głaby stanowić ów przedmiot, sytuacja, gdy nie można ustalić bądź określić choćby jednego z elementów stosunku prawnego.

Dla całego składu Izby Finansowej NSA istotne znaczenie ma wobec tego odpowiedź na pytanie, czy istotnie, używając w art. 208 § 1 o.p. wyrażenia „przedawnienie zobowiązania” i wskazując tę przyczynę jako jedną z przyczyn umorzenia zobowiązania, ustawodawca uznał, że możliwe jest prowadzenie postępowania po upływie terminów z art. 70 § 1 o.p. także w przypadku, gdy zobowiązanie wygasło wcześniej w wyniku zapłaty podatku. Wykładnia językowa i różnice w sformułowaniach użytych przez ustawodawcę w ramach tego samego aktu prawnego wskazywałyby na to, że wymieniając jako powód bezprzedmiotowości postępowania „przedawnienie zobowiązania”, a nie upływ terminów z art. 70 o.p., ustawodawca nakazywał umorzenie postępowania jedynie w przypadku, gdy zobowiązanie, będące przedmiotem postępowania, wygaśnie w jego toku w wyniku przedawnienia. Przedawnić się może bowiem jedynie tylko zobowiązanie istniejące. Negatywnej przesłanki procesowej nie stanowiłby natomiast upływ terminu przedawnienia zobowiązania, które wygasło w inny sposób. Możliwe jest jednakże i takie rozumienie tego przepisu, że umorzenie postępowania powoduje również upływ terminu przedawnienia. Ustawodawca nie wskazał bowiem na wygaśnięcie zobowiązania jako skutek przedawnienia, a na jego przedawnienie.

Przepis art. 208 § 1 o.p. określa treść rozstrzygnięcia, jakie wydaje organ pierwszej instancji. Uznanie, że może on mieć zastosowanie wyłącznie w przypadku:

- 1) gdy termin przedawnienia upłynie przed wydaniem decyzji określającej zobowiązanie podatkowe (tylko w stosunku do takich decyzji mógłby on mieć zastosowanie, skoro decyzje ustalające zobowiązanie mają charakter konstytutywny);
- 2) gdy termin przedawnienia upłynie po uchyleniu decyzji określającej zobowiązanie, a przed ponownym określeniem zobowiązania podatkowego, w sytuacji gdy podatek wynikający z decyzji uchylonej nie został zapłacony;
 - doprowadzi do sytuacji, że podatnik, który nie zapłacił podatku w prawidłowej wysokości, nie będzie zobowiązany do jego zapłaty. Także w przypadku, gdy przedawnienie

nastąpi przed wydaniem decyzji przez organ odwoławczy, ten ostatni będzie zobligowany do uchylecia decyzji organu pierwszej instancji i umorzenia postępowania, stosownie do art. 233 § 1 pkt 2 lit. a o.p. Przepis art. 208 § 1 o.p. natomiast nie miałby zastosowania do podatnika, który zachowując się lojalnie wobec państwa i wykonując konstytucyjny obowiązek płacenia podatków (art. 84 Konstytucji RP), zapłacił podatek wynikający z nieostatecznej decyzji podatkowej, która została następnie uchylona bądź utrzymana w mocy przez organ odwoławczy. Uznanie, że umorzenie postępowania konieczne jest z uwagi na upływ terminu przedawnienia (niezależnie od istnienia zobowiązania), spowoduje, że także ten podatnik, który zapłacił podatek na podstawie nieostatecznej decyzji, będzie mógł skorzystać z instytucji przedawnienia. W takim bowiem przypadku podatek wynikający z zeznania stanie się podatkiem należnym (art. 21 § 2 o.p.), a podatek wpłacony na podstawie decyzji – nadpłatą (art. 77 § 1 pkt 1 lit. b o.p.). Sytuacja podatnika płacącego podatek będzie zatem identyczna jak podatnika, który podatku nie płaci.

Uznanie, że przepis art. 208 § 1 o.p. (w postępowaniu odwoławczym art. 233 § 1 pkt 2 lit. a o.p.) nakazuje umorzenie postępowania wyłącznie w sytuacji, gdy doszło do wygaśnięcia zobowiązania w wyniku przedawnienia, skutkowałaby zatem zróżnicowaniem sytuacji podatników, przy czym kryterium tego zróżnicowania stanowiłaby zapłata podatku. Podatnicy płacący dobrowolnie podatek wynikający z kwestionowanej przez nich decyzji byłiby w gorszej sytuacji od tych podatników, którzy zachowali się w stosunku do państwa niełojalnie. Zróżnicowanie to wywołane jest obowiązującą obecnie zasadą wykonalności decyzji ostatecznej i wyjątkową możliwością przymusowego wykonania decyzji nieostatecznej. Sytuacja podatnika niepłacącego podatku wynikającego z nieostatecznej decyzji nie jest zatem obecnie porównywalna z sytuacją podatnika, który podatek zapłacił dobrowolnie, a w odniesieniu do którego instytucja przedawnienia będzie tylko instytucją pozorną.

Przyjęcie za prawidłową tezy, że organ odwoławczy może we właściwie nieograniczonym (przez terminy przedawnienia) czasie orzekać

co do zobowiązania podatkowego w tym zakresie, w jakim wygasło ono wskutek zapłaty, co do zasady nie poprawia sytuacji podatnika. Jeżeli upływ terminu przedawnienia stanowiłby bowiem negatywną przesłankę procesową, uchylenie decyzji określającej zobowiązanie i umorzenie postępowania powodowałoby, że podatkiem należnym byłby podatek z deklaracji (art. 21 § 2 o.p.). Uznanie, że organ odwoławczy może albo utrzymać w mocy decyzję organu pierwszej instancji, albo określić zobowiązanie w niższej wysokości, dawałoby z kolei stronie prawo do zwrotu najwyżej tylko części „dopłaconego” podatku (art. 77 § 3 o.p.). Zauważyć ponadto należy, że zgodnie z art. 21 § 3 o.p. organ podatkowy powinien określić zobowiązanie podatkowe w prawidłowej wysokości, wynikającej z przepisów prawa. Przepisy nie regulują natomiast sytuacji, gdy zobowiązanie to zostanie określone w wysokości niższej od należnej tylko w uwagi na jego częściowe przedawnienie. Ustawodawca przyjmuje jednocześnie domniemanie (art. 21 § 2 o.p.), że w przypadku niestwierdzenia w postępowaniu podatkowym nieprawidłowości w obliczeniu podatku, podatek wynikający z deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Nie zawsze zatem podatek do zapłaty musi odpowiadać „podatkowi idealnemu”, obliczonemu w zgodzie z obowiązującymi przepisami.⁴⁵

Dokonując wykładni art. 208 § 1 o.p., nie można także pominąć, zauważonego też przez Trybunał Konstytucyjny, aspektu możliwości dowodzenia przez podatnika, że podatek z deklaracji jest podatkiem ustalonym prawidłowo. Prowadzenie postępowania podatkowego po upływie terminów przedawnienia zobowiązania może powodować po stronie podatnika znaczne trudności dowodowe, wynikające choćby z treści art. 88 § 1 o.p. i niezachowania przez jego kontrahentów dokumentów potwierdzających dokonanie transakcji czy rozliczeń.

Wbrew stanowisku zawartemu w uzasadnieniu pytania prawnego, zdaniem całego składu Izby Finansowej NSA, nie jest także obojętna przy wykładni art. 208 § 1 o.p. treść art. 79 § 2 o.p. Obowiązek płacenia podatków, wynikający z art. 84 Konstytucji RP, powoduje ograniczenie prawa własności. Jakkolwiek zarówno doktryna prawa, jak i orzecznictwo TK dość szeroko ujmują swobodę ustawodawcy w sfe-

⁴⁵ B. Brzeziński, glosa do wyroku składu 7 sędziów NSA z 28 czerwca 2010 r., sygn. akt I FPS 5/09, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2012, nr 4, s. 321.

rze prawa daninowego, to nie powinno ulegać wątpliwości, że granicą tej swobody jest m.in. konieczność respektowania konstytucyjnych reguł ochrony praw majątkowych podatników (także ogółu tych praw, a więc majątku w rozumieniu cywilistycznym), a zdecydowanie wykraczają poza jej zakres rozwiązania sankcjonujące zapłatę podatków i innych należności publicznoprawnych pobranych nienależnie bądź też – równoznaczne z nimi w skutkach – pominięcia regulacyjne uniemożliwiające odzyskanie takich należności.⁴⁶ Jeżeli ustawodawca ogranicza możliwość złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty terminem przedawnienia zobowiązania, to nie powinien w przypadku określenia zobowiązania podatkowego, które zostało zapłacone, pozostawiać organom podatkowym możliwości orzekania o nim w praktycznie nieograniczonym terminie. Rozwiązanie takie byłoby bowiem sprzeczne z zasadą proporcjonalności i równości opodatkowania, wywodzoną w przypadku prawa daninowego z art. 2 i art. 84 Konstytucji RP.

W art. 233 o.p. określono rodzaje rozstrzygnięć, jakie może wydać organ odwoławczy. Wśród nich wymieniono również możliwość uchylecia decyzji organu pierwszej instancji i umorzenia postępowania. Uznanie upływu terminu przedawnienia za negatywną przesłankę procesową, powodującą bezprzedmiotowość postępowania, nie spowoduje zatem, że podatnik pozbawiony będzie możliwości rozpoznania jego odwołania. Przeciwnie, jego sprawa zostanie rozpoznana po raz drugi, a decyzja zaskarżona uchylona. Umorzenie postępowania spowoduje natomiast powrót do stanu prawnego, istniejącego przed wszczęciem postępowania. Decyzja ta będzie mogła także zostać poddana kontroli sądu administracyjnego. Podkreślić przy tym ponownie należy, że ustawodawca zakłada jako sytuację zgodną z prawem, że ostatecznie zapłacony i obliczony przez podatnika podatek, niezależnie od tego, czy będzie on odpowiadał w pełni obowiązującym regulacjom prawnym, będzie podatkiem do zapłaty (art. 21 § 2 o.p.).

Zasada ochrony finansów publicznych, jak wynika z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, nie zawsze też musi usprawiedliwiać utrzymywanie pozornych instytucji prawnych. Taką instytucją stałoby się przedawnienie zobowiązania w sytuacji, gdy zapłata podatku wyni-

46 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 marca 2009 r., sygn. akt P 80/08, OTK–A 2009, nr 3, poz. 26.

kającego z nieostatecznej decyzji pozbawiałaby podatnika możliwości skorzystania z gwarancyjnych funkcji terminu przedawnienia. Ponadto w przepisach art. 70 § 6 pkt 1–3 o.p. przewidziano sytuacje, w wyniku zajścia których dochodzi do przerwy lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia także w przypadku zapłaty podatku. Zachowując należyłą staranność, organ podatkowy może w związku z tym doprowadzić do wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, także w przypadku, gdy strona dobrowolnie wykona decyzję nieostateczną.

Zasada zaufania do stanowionego przez państwo prawa i zakaz tworzenia instytucji niesprawiedliwych sprzeciwia się zatem takiemu rozumieniu przepisów art. 208 § 1 i art. 233 § 1 pkt 2 lit. a o.p., zgodnie z którym organ może orzekać o do wysokości zobowiązania podatkowego w stosunku do podatnika, który w zaufaniu do tego prawa płaci podatek wynikający z nieostatecznej decyzji, a jednocześnie uznaje niemożność takiego orzekania w stosunku do podatnika, który z obowiązku tego dobrowolnie się nie wywiązuje (z różnych przyczyn, także z braku środków). Przyznanie możliwości orzekania o zobowiązaniu podatkowym w granicach, jakie wynikają z jego zapłaty w nieograniczonym terminami przedawnienia czasie, powoduje także, że instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych w odniesieniu do podatników, którzy płacą podatki, staje się instytucją pozorną. Nie można bowiem wykluczyć sytuacji, gdy nawet obniżenie zobowiązania podatkowego powoduje (na przykład w wyniku uznania, że podatnik błędnie zakwalifikował przychód jako otrzymany w danym roku podatkowym zamiast w roku po nim następującym), że deklaracje za kolejne lata podatkowe mogą być zakwestionowane, a podatnik zmuszony będzie do zapłaty za kolejne lata wyższego podatku i odsetek za zwłokę.

6. Podsumowanie

Uchwała całego składu Izby Finansowej NSA z dnia 29 września 2014 r., sygn. akt II FPS 4/13, zapadła przy rozpoznawaniu sprawy, która dotyczyła m.in. możliwości określania wysokości straty w podatku dochodowym w innej wysokości, mimo że ewentualne zobowiązanie

podatkowe za ten rok uległoby przedawnieniu.⁴⁷ W ww. uchwale podkreślono, że strata nie jest, zgodnie z właściwie jednolitą dotychczas linią orzeczniczą, uznawana za zobowiązanie podatkowe. Z tego powodu przyjmowano, że nie może ona podlegać przedawnieniu tak jak zobowiązania podatkowe, a organ może prowadzić postępowanie dotyczące określenia straty tak długo, jak długo możliwa jest weryfikacja deklaracji za rok podatkowy, w którym strata została odliczona.⁴⁸ Jeżeli jednak przyjąć, jak przyjął cały skład Izby Finansowej NSA, że upływ terminu przedawnienia skutkuje niemożnością kontynuowania postępowania, nawet gdy nie istnieje zobowiązanie podatkowe, to ten skutek procesowy mógłby również uniemożliwiać kontynuowanie postępowania w sprawie określenia straty w podatku podatkowym po upływie terminu przedawnienia ewentualnego zobowiązania podatkowego za badany rok podatkowy. Termin przedawnienia można bowiem wówczas ustalić, przyjmując okres przedawnienia hipotetycznego zobowiązania podatkowego za okres, za jaki obliczana jest strata. Taki pogląd wyrażała strona w skardze kasacyjnej w sprawie, w której przedstawiono zagadnienie prawne. Naczelny Sąd Administracyjny, oceniając ten zarzut kasacyjny, musiałby zatem ocenić jego zasadność, uwzględniając pogląd wyrażony w uchwale całego składu Izby Finansowej NSA z dnia 29 września 2014 r., sygn. akt II FPS 4/13, powtarzając wywód z uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 3 grudnia 2012 r., sygn. akt I FPS 6/12. Tym samym cały skład Izby Finansowej NSA stwierdził, że przedstawione zagadnienie prawne ma związek z rozpoznawaną sprawą.

Autorzy niniejszego artykułu zwracają uwagę, że ta kwestia jest jednak kontrowersyjna. W praktyce orzeczniczej dotąd raczej przyjmuje się, że przedawnienie może dotyczyć tylko zobowiązania podatkowego, a strata jako taka w sposób oczywisty nie jest takim zobowiązaniem i wobec tego nigdy nie podlega przedawnieniu. Podnosi się, że w orzecznictwie sądów administracyjnych w sprawach z zakresu podatków dochodowych nie zauważa się zbieżności z orzecznictwem

47 Trafnie zwraca na to uwagę J. Aninowski, Zapłata podatku a przedawnienie zobowiązania podatkowego, <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/urząd-skarbowy/postepowanie-podatkowe/700500,Zaplata-podatku-a-przedawnienie-zobowiazania-podatkowego.html>

48 Tak m.in. w wyrokach NSA: z dnia 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 402/09; z dnia 27 sierpnia 2010 r., sygn. akt II FSK 583/09; z dnia 3 września 2013 r., II FSK 2208/12.

dotyczącym przedawnienia w zakresie podatku od towarów i usług, a przede wszystkim przedawnienia zwrotu podatku.⁴⁹ Ale to już całkiem inna historia...

Uchwała całego składu Izby Finansowej NSA z dnia 29 września 2014 r., sygn. akt II FPS 4/13, odnosi ten skutek, że sądy administracyjne konsekwentnie powinny przyjmować, iż fakt zapłaty podatku nie może wpływać na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a przede wszystkim powodować, że organ podatkowy nabywa prawo do wydawania decyzji bez żadnych ograniczeń czasowych. Okoliczność zapłaty podatku nie może w znaczący sposób pogorszyć sytuacji prawnej podatnika w porównaniu z podatnikiem, który nie zrealizował swojego obowiązku. Byłaby to swego rodzaju preferencja wobec podatników nierealizujących tego podstawowego obowiązku, jakim jest zapłata podatku, co prowadziłoby do wykładni sprzecznej z Konstytucją RP, z zawartą w niej zasadą demokratycznego państwa prawa i zasadą równości i sprawiedliwości.

Z zapłatą podatku (art. 59 § 1 pkt 1 o.p.) na ogół utożsamia się przymusowe wyegzekwowanie zobowiązania podatkowego w drodze egzekucji administracyjnej. W obu tych przypadkach tożsamy jest bowiem skutek – zaspokojenie wierzyciela podatkowego i wygaśnięcie zobowiązania. Jeśli jednakowoż zważyć na treść art. 74 § 4 o.p., uchwała całego składu Izby Finansowej NSA z dnia 29 września 2014 r., sygn. akt II FPS 4/13, uświadamia istnienie zasadniczej różnicy między wskazanymi formami realizacji obowiązku podatkowego.

W przypadku zaspokojenia wierzyciela podatkowego w drodze egzekucji administracyjnej, a więc po zastosowaniu środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony, następuje bowiem przerwanie biegu przedawnienia i jego termin biegnie na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny. Jest to klasyczny przykład, kiedy następuje wydłużenie okresu przedawnienia w stosunku do przewidzianego w art. 70 § 1 o.p.

Z zupełnie odmienną sytuacją będziemy natomiast mieli do czynienia w przypadku dobrowolnego spełnienia świadczenia przez podatnika, np. po wydaniu nieostatecznej decyzji pierwszoinstancyjnej i postanowienia o nadaniu jej rygoru natychmiastowej wykonalności,

49 *Ibidem*.

zanim organ zdecydował o wszczęciu egzekucji. Nie należą do odosobnionych przykłady, kiedy podatnik – dążąc do uniknięcia dodatkowego powiększenia swojego długu publicznego o odsetki za zwłokę – dobrowolnie dokonuje świadczenia w wysokości wynikającej z nieostatecznej decyzji, traktując ją dalej jako sporną (wnosi odwołanie). Dobrowolne świadczenie samo w sobie nie powoduje przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego i w związku z tym organ odwoławczy winien wydać decyzję (i doręczyć ją) przed upływem terminu, o którym mowa w art. 70 § 1 o.p.

W treści uzasadnienia uchwały całego składu Izby Finansowej NSA z dnia 29 września 2014 r., sygn. akt II FPS 4/13 nie sformułowano w sposób wyraźny tezy, że zapłata (ściągnięcie) kwoty wynikającej z nieostatecznej decyzji nie wywołuje skutku materialnoprawnego w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.⁵⁰ W pkt 3.6. uzasadnienia zaakcentowano natomiast, że najistotniejszym skutkiem upływu terminu przedawnienia jest wygaśnięcie zobowiązania podatkowego (art. 59 § 1 pkt 9) oraz że jest to skutek identyczny ze skutkiem zapłaty zobowiązania. Rozważania mogły zostać natomiast pogłębione w kontekście relacji między skutkiem zapłaty określonej należności na podstawie decyzji nieostatecznej a skutkiem przedawnienia zobowiązania podatkowego, uwzględniając chociażby tezę uchwały NSA z dnia 28 kwietnia 2014 r., sygn. akt I FPS 8/13, w której – jak już zaznaczono – w sposób wyraźny przesądzono, że eliminacja z obrotu prawnego postanowienia w sprawie nadania nieostatecznej decyzji rygору natychmiastowej wykonalności unicestwia skutki materialnoprawne zastosowania środka egzekucyjnego. Lektura uzasadnienia uchwały całej Izby Finansowej NSA z dnia 29 września 2014 r. prowadzi jednakże do konkluzji (mimo braku ekspozycji takiej tezy w treści tego uzasadnienia), że zapłata (ściągnięcie) kwoty wynikającej z decyzji nieostatecznej pozostaje bez wpływu na bieg terminu przedawnienia, a co za tym idzie –

50 W pkt 3.5. uzasadnienia tej uchwały przywołano natomiast stwierdzenie zawarte w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z dnia 8 października 2007 r., sygn. akt I FPS 4/07, że „Zapłata zaległości podatkowej w podatku od towarów i usług powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego na podstawie art. 59 § 1 pkt 1 o.p., w brzmieniu obowiązującym w 2002 r., także wówczas, gdy następuje w wykonaniu nieostatecznej decyzji organu pierwszej instancji określającej wysokość zobowiązania podatkowego”.

nie może wywołać skutku w postaci definitywnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

Na poparcie tego wniosku można wskazać argument (niepodniesiony w uzasadnieniu uchwały z dnia 29 września 2014 r.), że decyzja nieostateczna, na podstawie której podatnik dokonał wpłaty wynikającej z niej kwoty (albo została ona ściągnięta), nie może przecież przesądzać definitywnie o wysokości podatku do zapłaty. Wprawdzie w przypadkach, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa,⁵¹ lecz czym innym jest samo zobowiązanie podatkowe, a czym innym skonkretyzowana kwota podatku, której zapłaty można domagać się od podatnika. Błędne byłoby zatem twierdzenie, że decyzja nieostateczna wskazuje należne do zapłaty zobowiązanie podatkowe.⁵² W aktualnie obowiązującym porządku prawnym decyzja taka jest co do zasady niewykonalna, a nadanie jej rygoru natychmiastowej wykonalności nie oznacza definitywnego przesądzenia o wysokości podatku do zapłaty. Wynikająca z decyzji nieostatecznej kwota, wpłacona przez podatnika lub ściągnięta w drodze egzekucji, staje się podatkiem do zapłaty dopiero w chwili potwierdzenia jej wysokości decyzją ostateczną. Treść art. 21 § 2 oraz § 3 o.p. wyraźnie wskazuje, że podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, a jeżeli wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, to po przeprowadzeniu postępowania podatkowego winna zostać wydana decyzja, w której organ określi właściwą wysokość zobowiązania podatkowego. Konsekwencją zaprezentowanego toku rozumowania jest wobec tego konstatacja, że podstawowym warunkiem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest sytuacja, kiedy przed upływem terminu przedawnienia decyzja pierwszoinstancyjna stała się ostateczna albo w terminie tym organ II instancji wydał (i doręczył) decyzję po rozpatrzeniu odwołania.

Fakt dobrowolnego spełnienia przez podatnika zobowiązania wynikającego z nieostatecznej decyzji opatrzonej rygorem natychmia-

51 Zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego.

52 Postępowanie podatkowe trwa dalej i dopóki w obrocie prawnym nie ma ostatecznej decyzji wskazującej, że wysokość zobowiązania jest inna niż wykazana w złożonej przez podatnika deklaracji, nie zostało skutecznie podważone wynikające z tej deklaracji domniemanie, że podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty (art. 21 § 2 w związku z § 3 o.p.).

stowej wykonalności – zdaniem autorów niniejszego artykułu – wyklucza możliwość dochodzenia tej należności w drodze egzekucji administracyjnej (przez zastosowanie środka egzekucyjnego w rozumieniu art. 70 § 4 o.p.). W końcu wszczęcie postępowania egzekucyjnego stanowi ostateczny sposób zaspokajania wierzytelności publicznoprawnej, stosowany w przypadku, gdy podatnik nie spełnił swego obowiązku dobrowolnie (nawet jeżeli przepisy zwalniają organ z osobnego wezwania dłużnika do dobrowolnego spełnienia obowiązku pieniężnego). Stąd trudno się zgodzić z twierdzeniem, że „zapłata podatku wynikającego z nieostatecznej decyzji nie stanowi [...] formy obrony przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego”.⁵³ Przecież dobrowolne spełnienie zobowiązania to nie tylko obrona przed potencjalnym dalszym naliczaniem odsetek za zwłokę, ale również kosztami postępowania egzekucyjnego.

Skoro (jak się wydaje) wystarczająco wykazano, że nie jest możliwe, po dobrowolnym spełnieniu świadczenia, przerwanie biegu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 o.p., do wydłużenia biegu tego terminu – w stosunku do okresu przewidzianego w art. 70 § 1 o.p. – może dojść wskutek zawieszenia, w tym z powodów wymienionych w art. 70 § 6 pkt 2 o.p. Możliwe są tu jednak dwie sytuacje podatnika, który dobrowolnie spełnił świadczenie wynikające z nieostatecznej decyzji i otrzymał decyzję odwoławczą przed upływem okresu przedawnienia, liczonego na podstawie art. 70 § 1 o.p.:

- 1) podatnik nie skarży decyzji organu II instancji do sądu administracyjnego;
- 2) podatnik, wnosząc na taką decyzję skargę, inicjuje postępowanie sądowoadministracyjne.

W pierwszym przypadku można uznać, że postępowanie podatkowe zostało zamknięte wydaniem ostatecznej decyzji wymiarowej przed upływem terminu przedawnienia. Uchylenie takiej decyzji przez sąd administracyjny po upływie okresu przedawnienia (z jakichkolwiek powodów) skutkować będzie brakiem możliwości ponownego rozpatrzenia odwołania od decyzji piętrowszoinstancyjnej i koniecznością umorzenia postępowania podatkowego.

53 Pkt 3.5 *in fine* uzasadnienia ww. uchwały.

Co dzieje się natomiast w przypadku doręczenia decyzji odwoławczej po upływie okresu przedawnienia, po dobrowolnym spełnieniu świadczenia przez podatnika? Skoro w judykaturze nie budzi wątpliwości, że wydanie decyzji organu odwoławczego samo w sobie nie ma wpływu na bieg terminu przedawnienia, to właściwy jest wniosek, że doręczenie takiej decyzji podatnikowi po upływie terminu przedawnienia (nie został on przerwany ani zawieszony) w świetle uchwały całego składu Izby Finansowej z dnia 29 września 2014 r. powoduje, że rozstrzygnięcie jest wadliwe, ponieważ dotyczy ona nieistniejącego już zobowiązania podatkowego (wygasło ono wcześniej wskutek przedawnienia).

Reasumując, aprobatą uprzednich tez prowadzi do wniosku, że instytucja nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności w przypadku, o którym mowa w art. 239b § 1 pkt 4 o.p., będzie miała w praktyce podatkowej dość iluzoryczne znaczenie. Nietrudno bowiem wyobrazić sobie sytuację, w której organ podatkowy, dążąc do zapobieżenia nieodwracalnym skutkom upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (od wydania decyzji pierwszoinstancyjnej do upływu terminu przedawnienia jest okres krótszy niż 3 miesiące), wydaje postanowienie o nadaniu takiej decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, a następnie – zanim wszczęto postępowanie egzekucyjne – podatnik dobrowolnie reguluje wynikającą z decyzji należność. W tych okolicznościach, uwzględniając przedział czasowy wyznaczony przysługującym podatnikowi terminem do wniesienia odwołania a obligatoryjnymi procedurami, które obowiązany jest dopełnić organ II instancji w ramach postępowania odwoławczego, łatwo przewidzieć, że doprowadzenie do wydania i doręczenia decyzji przez organ odwoławczy będzie niezmiernie trudne, zważywszy na możliwą aktywność procesową strony (np. przez zgłaszanie kolejnych wniosków dowodowych).

Jeżeli uchwała całej Izby Finansowej NSA miała zapewnić równowagę między sytuacją prawną podatnika dobrowolnie spełniającego świadczenie a podatnika, który tego nie czyni, to mamy tu do czynienia teraz z sytuacją odwrotną. Podatnik, który zapłacił dobrowolnie na podstawie decyzji nieostatecznej, może mieć krótszy w praktyce okres przedawnienia, bo wynikający z art. 70 § 1 o.p. (jeżeli jego bieg z ww. powodów nie został zawieszony). Natomiast temu podatnikowi, któ-

ry nie spełnia dobrowolnie świadczenia, poprzez wszczęcie postępowania egzekucyjnego zapewnia się wydłużony okres oczekiwania na rozstrzygnięcie, zgodnie z art. 70 § 4 o.p. A może to premia dla „dobrego podatnika”... Można się jednakże spodziewać, że w takich sytuacjach organ podatkowy dążyć będzie do zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. poprzez doprowadzenie do wszczęcia przed upływem terminu przedawnienia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

„WIRTUALNE BIURA” A POSTĘPOWANIA PROWADZONE PRZEZ ORGANY PODATKOWE. PROBLEMY PROCEDURALNE

Janusz Bonarski

1. Zagadnienia wprowadzające

Urzeczywistnienie norm materialnego prawa podatkowego możliwe jest jedynie przy zastosowaniu procedur wynikających z ordynacji podatkowej. Regulacje te przewidują szereg możliwych postępowań prowadzonych przez organy podatkowe. Najistotniejsze z nich to postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz czynności sprawdzające. Cel tych postępowań generalnie sprowadza się do weryfikacji wypełniania reguł samoobliczania podatków. Kończą się one decyzją bądź protokołem. Każde postępowanie prowadzone jest wobec strony z uwzględnieniem m.in. właściwości miejscowej organu podatkowego. Ta z kolei możliwa jest po ustaleniu, w zależności od strony, miejsca zamieszkania, siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Powyższe miejsca wskazywane są przez podatników we wnioskach CEIDG, zgłoszeniach rejestracyjnych dla celów NIP i VAT oraz wnioskach o wpis do Krajowego Rejestru Sądowego (KRS).¹ Adresami tymi są niekiedy miejsca funkcjonowania „wirtualnych biur”.² Celowe

1 Zob. ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym.

2 Dalej określane jako WB.

jest rozważenie, po pierwsze, na ile działalność WB jest dozwolona, po drugie, jakie są skutki działalności WB i po trzecie, na ile WB utrudniają realizację materialnego prawa podatkowego.

2. „Wirtualne biuro” jako przedmiot działalności

Określenie „wirtualne biuro” charakteryzuje najczęściej firmę, której przedmiotem działalności gospodarczej jest zapewnienie innym firmom pełnej obsługi biurowej. (ang. *Virtual Office, e-office*). Początki tego typu działalności zaobserwować można było w USA w latach dziewięćdziesiątych XX w. Był to przejaw rewolucji w zarządzaniu firmą i wiązał się z korzystaniem z tzw. „inteligentnego biura”. Pomysł ten z czasem przekształcił się w WB. „Wirtualne biura” oferują m.in: adres do rejestracji firmy, indywidualne numery telefoniczne, odbiór telefonów i faksów, odbiór i przesyłanie korespondencji, odbiór i obsługę skrzynki mailowej czy też obsługę prawną i księgową. Innymi słowy, WB zapewniają pełny *outsourcing* biurowy bez konieczności fizycznego angażowania się firmy. Do dodatkowych korzyści z funkcjonowania tego podmiotu zaliczyć należy ograniczenie kosztów firm korzystających z tych usług związanych z brakiem konieczności wynajęcia miejsca czy też zatrudnienia pracowników. Dają one również niejednokrotnie prestiż posiadania siedziby w reprezentacyjnym miejscu.

Odnosząc przedmiotowy zakres działalności do obowiązujących regulacji prawnych w zakresie zasad prowadzenia działalności gospodarczej należy stwierdzić, że nie wykracza on poza dopuszczalne formy. Prawo do jej prowadzenia wynika z konstytucyjnej zasady wolności gospodarczej.³ Podkreślić należy, że podejmowanie, wykonywanie i zakończenie działalności gospodarczej jest wolne dla każdego na równych prawach. Ograniczenia mogą tu wynikać jedynie z obowiązującego prawa.⁴ Prawo do działalności WB potwierdza pośrednio również Ministerstwo Finansów.⁵

3 Zob. art. 20, 21 Konstytucji RP.

4 Zob. art. 6 u.s.d.g.

5 Zob. odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 7 listopada 2013 na interpelację nr 21791 w sprawie odmawiania przez urzędy skarbowe nadawania numeru NIP firmom korzystającym z tzw. wirtualnych biur, <http://www.sejm.gov.pl> z dnia 10.09.2014 r., odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 31 października 2013 r. na

Odrębnej analizie podać należy prawo do wykazywania adresów WB przez podmioty gospodarcze. Na wstępie należy ustalić, w jakim zakresie działalność WB będzie widoczna w działalności podmiotów korzystających z adresów WB. Będzie to najczęściej tożsamość miejsca siedziby bądź miejsc prowadzenia działalności. Oceniając dalej możliwość używania tych adresów, należy odnieść się do definicji tych miejsc. Zatem za siedzibę osoby prawnej należy uznać miejscowość, w której ma siedzibę organ zarządzający tą osobą prawną.⁶ Miejsce prowadzenia działalności gospodarczej definiowane jest przez Ministerstwo Finansów jako każde miejsce, gdzie jest wykonywana działalność gospodarcza (np. filie, przedstawicielstwa).⁷ Bardziej precyzyjne definicje stałego miejsca prowadzenia działalności widoczne są w przepisach unijnych. I tak z rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 za miejsce prowadzenia działalności gospodarczej uznać należy dowolne miejsce, inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego.⁸ Z kolei zgodnie z wykładnią ETS będzie to osobowo–rzeczowa struktura występująca w sposób stały, tzn. powtarzalny i nieprzemijający.⁹ Zatem otwarte jest pytanie, czy adres WB może być siedzibą? Przyjmując, że w siedzibie powinien być organ zarządzający tą osobą prawną, adres WB nie może być siedzibą. Zadania WB nie wypełniają obowiązków organu zarządzającego osobą prawną. Podkreślić należy, że kluczowa decyzja w tym zakresie należy do Krajowego Rejestru Sądowego. Praktyka pokazuje, że KRS zajmuje stanowisko inne. Potwierdza on, że adres WB może być siedzibą osoby prawnej poprzez wpis do rejestru. Stanowiska organów podatkowych, co będzie podkreślono dalej, niekiedy są zgoła inne. Odnosząc natomiast adres WB jako

interpelację nr 21450 w sprawie rejestracji firm z siedzibą w tzw. wirtualnym biurze, <http://www.sejm.gov.pl> z dnia 10.09.2014 r.

6 Zob. art. 41 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny.

7 Zob. Interpretacja indywidualna Ministra Finansów z dnia 21 stycznia 2014 r. IPPP2/443–1218/13–4/MM, <http://www.sip.mf.gov.pl> z dnia 10 września 2014 r.

8 Zob. art. 11 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011 r., s. 1).

9 Zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich (Izba Szósta) z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie Faaborg–Gelting Linien A/S przeciwko Finanzamt Flensburg, <http://www.curia.europa.eu> z dnia 10.09.2014 r.

miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, należy potwierdzić prawo podatników do takiej decyzji. Funkcje WB w oparciu o umowę z podatnikiem mogą świadczyć o wykonywaniu działalności gospodarczej w tym miejscu. Stanowisko takie potwierdzają organy rejestrowe, akceptując wnioski CEIDG. Rozstrzygnięcia organów podatkowych w tym zakresie są niejednolite.

3. Procedura rejestracyjna NIP i VAT a „Wirtualne Biuro”

Wśród usług, które oferuje WB, jest udostępnienie adresu dla celów rejestracji firmy. Może to być adres siedziby lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Adresy te są bardzo istotne, gdyż umożliwiają, po pierwsze, określenie właściwości miejscowej organów podatkowych, po drugie, wszczęcie stosownych postępowań. W konsekwencji rozważyć należy wpływ WB na m.in. moment rejestracji firmy.

Podając adres WB jako miejsca siedziby lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, pojawia się kwestia nadania numeru identyfikacji podatkowej oraz kwestia zarejestrowania podmiotu jako podatnika podatku od towarów i usług. Pojawiają się tu rozstrzygnięcia odmowne w sprawie uzyskania NIP-u oraz zarejestrowania jako podatnicy VAT. Jako przesłankę odmowy wskazuje się brak możliwości istnienia siedziby i miejsca prowadzenia działalności w WB, a spowodowane jest to bardzo dużą ilością podmiotów korzystających z WB. Organy podatkowe przywołują oświadczenia podatników, którzy, po pierwsze, sami nie potrafią wskazać „swojej” powierzchni oraz urządzeń biurowych w WB, a po drugie, otwarcie mówią, że jest to adres tylko do zarejestrowania firmy oraz do odbioru korespondencji.

Powyżej przedstawiony stan faktyczny traktowany jest przez organy podatkowe jako wypełnienie regulacji art. 8c ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników. Zgodnie z nim w przypadkach stwierdzenia, że zgłoszenie nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, naczelnik urzędu skarbowego wydaje decyzję odmowną. Za niespełnienie wymogów formalnych uważa się podanie w zgłoszeniu rejestracyjnym danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym.

W zakresie odmowy rejestracji podatnika jako podatnika VAT organy podatkowe wysuwają argumenty tożsame związane z niespełnieniem wymogów określonych przepisami prawa, a odnoszonymi do zgłoszenia VAT-R. Rozstrzygnięcia te oparte są na podstawie art. 96 ust. 1 i 4 ustawy o podatku od towarów i usług.

Rozważając zasadność takiego postępowania przez organy podatkowe, należy stwierdzić, że nie wynikają one z obowiązujących przepisów prawa. Na uznanie zasługują przesłanki takiego postępowania. A są one związane z powzięciem podejrzenia, że firma rozpoczynająca działalność gospodarczą może być ogniwem w działaniach przestępczych, na co może wskazywać m.in. brak majątku, przedmiot i zakres działalności. Jednakże cały czas należy podkreślać, że przejęte działania na to podejrzenie są wadliwe. Twierdzenie, że zgłoszenie rejestracyjne nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa w przypadku braku majątku do prowadzenia działalności gospodarczej, obarczone jest dużym ryzykiem nieprawidłowości. Za brakiem zasadności odmowy nadania nr NIP przemawiają ponadto przepisy u.e.p., które wskazują wprost na przesłanki dla takiego działania,¹⁰ w szczególności w zakresie braku możliwości potwierdzenia tożsamości bądź istnienia podmiotu.

Zasadność powyższego stanowiska potwierdzają rozstrzygnięcia sądów administracyjnych.¹¹ Wynikiem tego decyzje organów podatkowych były uchylane z uwagi na błędną interpretację przepisów. Zdaniem sądów brak środków materialnych, technicznych i finansowych do wykonywania zgłaszanej działalności gospodarczej nie może być podstawą do odmowy nadania numeru identyfikacji podatkowej (NIP). Sądy podkreślają, że w toku postępowania o nadanie NIP organy podatkowe nie są uprawnione do badania, czy pod adresem WB wykonywane są funkcje zarządcze podmiotu ubiegającego się o nadanie NIP. Stanowisko sądów administracyjnych zbieżne jest z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.¹² Podkreśla on, że uza-

10 Zob. art. 8c u.e.p.

11 Zob. wyrok WSA z dnia 28 stycznia 2014 r. sygn. akt I SA/Gd 1401/13, opubl.; wyrok WSA z dnia 7 sierpnia 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 436/13, opubl.; wyrok NSA z 5 sierpnia 2014 r., sygn. akt II FSK 3549/13, <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl> z dnia 10.09.2014 r.

12 Zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 14 marca 2013 r. C-527/11 w sprawie Valsts ierņēmumu dienests v. Ablesio SIA, <http://www.curia.europa.eu> z dnia 10 września 2014 r.

sadnieniem odmowy zarejestrowania podatnika może być jedynie np. uprawdopodobnienie istnienia groźby oszustwa.

Stanowisko negujące praktykę organów podatkowych zajął również Rzecznik Praw Obywatelskich.¹³ Podstawą takiego wniosku jest interpretacja wspomnianego wyżej art. 8c u.e.p., który – zdaniem Rzecznika – nie upoważnia organów podatkowych do odmowy nadania NIP.

Zauważyć należy, że reguły w zakresie nadawania numerów identyfikacji podatkowej od 1 grudnia 2014 r. ulegną diametralnej zmianie.¹⁴ Wynikiem tego podmioty wpisywane do Krajowego Rejestru Sądowego będą uzyskiwały NIP automatycznie z wykorzystaniem systemu informatycznego. Będzie to możliwe poprzez przesyłanie danych z Krajowego Rejestru Sądowego do CRP KEP. Potwierdzeniem nadania NIP będzie ujawnienie tego numeru w KRS. Dla osób fizycznych numer będzie ujawniany w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej. Z kolei regulacje dotyczące odmowy nadania NIP bądź jego unieważniania¹⁵ nie będą miały zastosowania do spraw, gdzie NIP nadawany jest automatycznie. Wprowadzona tu została ponadto nowa instytucja uchylenia z urzędu NIP. Będzie to możliwe w sytuacji, gdy podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi rejestracyjnymi swojej siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Uchylenie NIP, odmowa nadania tego numeru bądź jego unieważnienie dokonywane będzie w trybie przewidzianym dla postępowania podatkowego.

Rozważyć należy, na ile uchylenie NIP będzie stosowane w odniesieniu do podmiotów deklarujących adres WB. Wydaje się, że w stopniu znikomym. Wynika to z założenia, że osoby prawne mając wpis w KRS, mogą skutecznie się obronić przed posądzeniem o fałszerstwo czy fikcyjność. Organy podatkowe nie będą mogły im najczęściej tego udowodnić. W odniesieniu do osób fizycznych sytuacja będzie podobna.

13 Pismo Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 15 stycznia 2014 r. nr V.511.8.2014.EG z dnia 15 stycznia 2014 r., <http://www.rpo.gov.pl> z dnia 10.09.2014 r.

14 Zob. ustawa z dnia 26 czerwca 2014 r. o zmianie ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym oraz o zmianie niektórych innych ustaw (poz. 1161).

15 Wyjątkiem są tu sytuacje np. wielokrotnego nadania NIP.

4. „Wirtualne biura” a doręczenia dokumentów

Generalnym warunkiem wszczęcia postępowań jest doręczenie stosownych dokumentów. W przypadku postępowań podatkowych wszczynanych z urzędu jest to postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego. W kontroli podatkowej jest to natomiast upoważnienie do kontroli. W przypadku czynności sprawdzających jest to stosowne wezwanie. Pisma doręcza się w miejscu zamieszkania, pracy, siedziby, w miejscu prowadzenia działalności bądź w każdym innym, gdzie zostanie się adresata. Możliwe jest również doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W określonych przypadkach możliwe jest ponadto doręczenie zastępcze,¹⁶ przyjęcie fikcji prawnej doręczenia¹⁷ czy też ustanowienie kuratora lub przedstawiciela.¹⁸ Różnice w sposobie doręczenia dla osób fizycznych i osób prawnych wynikają ze sposobu funkcjonowania tych podmiotów. Generalnie osobom fizycznym pisma doręcza się w ich mieszkaniu lub miejscu pracy, a osobom prawnym w siedzibie bądź miejscu prowadzenia działalności osobie upoważnionej do odbioru korespondencji.

Dla doręczeń istotne znaczenie ma, jak wskazano wcześniej, siedziba, miejsce prowadzenia działalności czy też, w odniesieniu do osób fizycznych, miejsce zamieszkania. Adresy WB będą najczęściej odnosiły się do siedziby i miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. W takim przypadku o skuteczności doręczeń decydować będzie podatnik. Na ile on upoważni pracowników WB do odbioru korespondencji, na tyle doręczenia będą skuteczne. Postawić można tu tezę, że WB ze swej istoty nie wprowadzają dodatkowych utrudnień. Decydująca, można powtórzyć, jest tu wola podatnika. Może on w każdym innym miejscu siedziby czy prowadzenia działalności również skutecznie udaremnić doręczanie przez pocztę czy też przez pracowników organu korespondencję. Porządkowo, jeżeli uda się wszczęć postępowanie, dalsze utrudnienia podmiotu w odbiorze korespondencji nie będą istotną prze-

16 Zob. art. 149 o.p.

17 Zob. art. 150 o.p.

18 Zob. art. 154 o.p.

szkodą. Zastosowanie będzie miał tu art. 18b o.p. umożliwiający dalsze doręczanie pism.¹⁹

5. Dostęp do dokumentów w WB

Kluczową kwestią każdego postępowania są dowody, na podstawie których zapadają rozstrzygnięcia. Wśród nich czołowe miejsce zajmuje dokumentacja podatkowa prowadzona przez dany podmiot. Adresy miejsca przechowywania dokumentacji podawane są przez podatników w zgłoszeniach rejestracyjnych.²⁰ Nie muszą to być siedziby firm. W przypadku wykorzystania w tym zakresie adresu WB sytuacja będzie analogiczna jak w przypadku doręczeń. To wola podatnika decyduje, na ile będą tam przetrzymywane dokumenty i kto do nich będzie miał dostęp. W toku postępowania regulacje o.p. umożliwiają czy to wezwanie do ich złożenia, czy też żądania ich wydania z możliwością przeszukania i asysty policji włącznie.²¹ Uprawnienia te w obliczu braku dokumentów w WB nie zapewniają sukcesu.

6. Wnioski

Funkcjonowanie WB i podmiotów korzystających z ich usług w świetle prawa jest dozwolone. W myśl początkowych koncepcji działalności WB miały wspierać drobnych przedsiębiorców. Z perspektywy dłuższego czasu na taką działalność można popatrzeć z kilku płaszczyzn.

Z jednej strony stanowią one wsparcie dla małych firm. Poza logistycznym wsparciem WB stwarzają tym firmom ponadto wizerunek, często nieprzystający do realnego rozmiaru prowadzonej działalności. Z punktu widzenia przedsiębiorcy nie jest to wadą. Wprost przeciwnie, jest to niekiedy impuls dla rozwoju firmy.

Z drugiej strony, działalność WB może przyczyniać się do działań sprzecznych z prawem. Wskazać tu można na ryzyko wykorzysty-

19 Zob. wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2012 r., sygn. akt. I FSK 1020/09, <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl> z dnia 10 września 2014 r.

20 Zob. wniosek CEIDG–1 oraz zgłoszenie NIP–2.

21 Zob. art. 155 o.p., art. 274a o.p., art. 286 § 2 o.p., art. 286a § 1 o.p.

wania firm korzystających z WB do m.in. wyłudzenia kredytów, deklarowania fikcyjnych zwrotów VAT w urzędach skarbowych i z tym związanych przestępstwami „prania pieniędzy”.²² Skalę tej działalności w odniesieniu do wszystkich podatników oddają wyniki działalności kontroli skarbowej, która w I półroczu 2014 r. wykryła ok. 93 tys. fikcyjnych faktur wystawionych na ponad 11 mld zł.²³ Uszczuplenia we wskazanym okresie określono w wys. ok. 4,6 mld zł.²⁴ Istotną rolę, jak pokazują doświadczenia Ministerstwa Finansów, odgrywają tu WB.²⁵ W konsekwencji będzie to miało również przełożenie na postępowania prowadzone przez organy podatkowe. Mogą tu zatem wystąpić przeszkody, które w zasadzie uniemożliwią przeprowadzenie np. kontroli podatkowej.

„Wirtualne biura” są wykorzystywane dla celów przestępczych tak jak i inne podmioty oferujące określone usługi. Wskazać tu można również dobrze na banki oferujące doskonałe narzędzia przepływu środków finansowych, które jednocześnie są wykorzystywane przez przestępców „piorących pieniądze”. Rozwój usług niesie, niestety, za sobą ryzyko ich wykorzystywania dla celów niezgodnych z prawem. W konsekwencji WB mogą i są wykorzystywane do działań niezgodnych z prawem. Walka z tymi zagrożeniami, uwzględniając skalę problemu, powinna być oparta na ścisłej współpracy służb celnych, podatkowych z organami ścigania. Należy tu rozważyć stworzenie koncepcji śledztw finansowych. Powinny one zapewnić nieuchronność kary, jak też możliwość odzyskania należnych zobowiązań podatkowo–celnych. Temu powinno służyć np. poszerzenie kompetencji już funkcjonujących biur ds. odzyskiwania mienia powoływanych przez kraje UE na podstawie decyzji Rady z 6 grudnia 2007 r.²⁶

22 Zob. art. 299 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny.

23 W analogicznym okresie 2013 r. było to odpowiednio ok. 70 tys. faktur na ok. 9 mld zł.

24 W I półroczu 2013 r. była to kwota ponad 3 mld zł.

25 Zob. list ostrzegawczy Ministerstwa Finansów i Ministerstwa Gospodarki informujący o zagrożeniu oszustwami w zakresie podatku VAT, <http://www.mf.gov.pl> z dnia 10 września 2014 r.

26 Decyzja Rady 2007/845/WSiSW z 6 grudnia 2007 r. dotycząca współpracy pomiędzy biurami ds. odzyskiwania mienia w państwach członkowskich w dziedzinie wykrywania i identyfikacji korzyści pochodzących z przestępstwa lub innego mienia związanego z przestępstwem. (Dz. Urz. UE L 332, z 18 grudnia 2007 r., s. 103). W Polsce zadania te realizuje Wydział ds. Odzyskiwania Mienia KG Policji.

Stwierdzane przez organy podatkowe nieprawidłowości w funkcjonowaniu WB i podmiotów korzystających z ich usług powinny być zatem sygnalizowane właściwym organom ścigania. Organy te powinny podjąć stosowne czynności pozwalające na wyeliminowanie z obrotu prawnego przestępców. Trudno oczekiwać, by zadania te realizowały organy podatkowe.

DOREĆZANIE INDYWIDUALNYCH INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO – ZNACZENIE PRAWNE DORECZENIA

Jacek Brolik

1. Ogólna charakterystyka interpretacji przepisów prawa podatkowego

Wykonywanie administracji publicznej może być realizowane w różnych formach prawnych, wśród których prawo administracyjne, a w szczególności procedura administracyjna przywiązuje największą wagę do indywidualnego aktu administracyjnego, jako najbardziej typowej formy działania administracji. Indywidualny akt administracyjny jest formą zewnętrznego działania o charakterze władczym, skierowanym na wywołanie konkretnych, indywidualnie oznaczonych skutków prawnych. Prawo administracyjne reguluje akty administracyjne jako działania jednostronne i władcze, a więc takie, które posiadają wobec adresata moc obowiązującą i których wykonanie zapewnia szereg środków, które administracja wykonuje we własnym zakresie.¹ Podejmując akt administracyjny, indywidualny organ wykonujący administrację publiczną dokonuje konkretyzacji prawa, które inaczej nie mogłoby stanowić podstawy do korzystania przez jego adresata z przy-

1 E. Ochendowski, Prawo administracyjne. Część ogólna, Toruń 2004, s. 179 i 180.

sługujących mu praw albo też zapewnić realizacji określonego przez prawo obowiązku.

Administracja publiczna może działać w obszarze indywidualnych spraw nie tylko przez wydawanie aktów administracyjnych. Szereg doniosłych spraw jednostki w zakresie materialnego prawa administracyjnego jest załatwianych przez podejmowanie innych czynności. Odróżnienie od siebie przypadków, w których administracja publiczna musi wydać akt administracyjny, od innych, gdy powinna działać w formie czynności materialno–technicznych albo podejmując czynności cywilnoprawne, czy wreszcie gdy może jedynie stosować działania niewładcze: prowadząc akcję informacyjną lub przekonując do pewnych działań, następuje na podstawie przepisów obowiązującego prawa.²

Interpretacje przepisów prawa podatkowego mają niewątpliwie charakter zewnętrzny, nie są bowiem kierowane do administracyjnych organów podatkowych, do organów wykonujących podatkową administrację publiczną, które związane są bezpośrednią lub pośrednią więzią administracyjnoprawną z organem interpretacyjnym. Jednostronność, zewnętrzne skierowanie, cel i oddziaływanie interpretacji podatkowych nie jest jednak dostateczną przesłanką do uznania ich za indywidualny akt administracyjny, chociaż interpretacje ogólne zindywidualizowane są przedmiotowo do określonej problematyki prawnej w zakresie materialnego prawa podatkowego, o którego stosowaniu i wykładni się wypowiadają, interpretacje indywidualne są zaś także zindywidualizowane podmiotowo – w relacji do zainteresowanego, który wystąpił o ich wydanie i w rezultacie tego jest ich adresatem.

Interpretacje przepisów prawa podatkowego nie mogą być uznane za indywidualny akt administracyjny z tego powodu, że nie rozstrzygają o prawach i obowiązkach ich adresatów albo mówiąc szerzej – nie rozstrzygają władczo o prawach i obowiązkach podmiotów prawa materialnego. Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego stanowią wydaną – udzielaną przez właściwe podmioty, będące organami podatkowym – informację o możliwościach stosowania materialnego prawa podatkowego oraz o związanej z tym wykładni przywołanego prawa. Nie posiadają też mocy formalnie wiążącej tak

2 J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego*, Komentarz, Warszawa 2011, s. 390, 391.

względem adresatów prawa podatkowego jak i organów podatkowych. Jeżeli przyjąć, że czynności materialno–techniczne charakteryzują się wykorzystaniem ich do załatwiania określonych przez prawo materialne spraw administracyjnych zainteresowanych ich dokonaniem, to w tym kontekście nie można zaliczyć do nich interpretacji przepisów prawa podatkowego. Wydanie interpretacji załatwia tylko daną sprawę interpretacyjną, polegającą na udzieleniu informacji o stosowaniu i wykładni prawa podatkowego, co samoistnie nie oddziałuje bezpośrednio na prawa i obowiązki zainteresowanego uzyskaniem interpretacji. Interpretacja przepisów prawa podatkowego zaczyna działać w obszarze praw i obowiązków podmiotu materialnego prawa podatkowego, kiedy i jeżeli ten do niej się zastosuje, natomiast zastosowanie się do interpretacji nie jest składnikiem ich treści oraz wydawania i nie jest obowiązkiem zainteresowanego. Pismo uprawnionego organu podatkowego, stanowiącego w rozważanym kontekście organ interpretacyjny, zawiera tylko informację o stosowaniu i wykładni prawa podatkowego, nie zaś rozstrzygnięcie o jego stosowaniu.

Na podstawie dotychczasowych rozważań interpretację przepisów prawa podatkowego scharakteryzować można jako postać czy też formę zewnętrznego, jednostronnego działania administracji podatkowej, czynność uprawnionych organów wykonujących administrację publiczną, która nie ma charakteru władczego rozstrzygnięcia i nie stanowi załatwienia sprawy w zakresie realizacji praw i obowiązków podatkowych zainteresowanego. Zastosowanie się podmiotu prawa do treści wydanej interpretacji, a nie jej udzielenie i wydanie, tworzy związaną z nią ochronę prawną. Jest to działanie niewładcze, informujące o obowiązującym prawie, a mówiąc ściślej: o uzasadnionych możliwościach jego stosowania, które prowadzić ma do jednolitości stosowania oraz do przestrzegania prawa podatkowego, przekonując do tego i przedstawiając w tym zakresie określone propozycje. Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane są w specjalnie w tym celu uregulowanej w rozdziale 1a działu II ordynacji podatkowej procedurze, której prawidłowe przeprowadzenie daje wynik w postaci wydania i następnie doręczenia pisma zawierającego urzędową informację o stosowaniu i wykładni prawa podatkowego.

2. Doręczanie interpretacji przepisów prawa podatkowego

Zewnętrzny charakter działania administracji polegający na wydawaniu interpretacji prawa podatkowego powoduje, że są one doręczane zainteresowanemu. Dotyczy to, rzecz jasna, zindywidualizowanych podmiotowo i przedmiotowo interpretacji indywidualnych. Interpretacje ogólne nie mają określonego adresata, kierowane są do wszystkich potencjalnie zainteresowanych ich treścią, wobec czego, na podstawie art. 14i § 1 o.p., publikowane są – do powszechnej wiadomości – w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej.

Doręczenie zaliczane jest do czynności technicznych (pomocniczych) postępowania. Stanowi jednak niezwykle istotną czynność w każdym postępowaniu podatkowym. Na podstawie art. 292, 280 i 14h o.p. przepisy o doręczeniu mają zastosowanie również do kontroli podatkowej, do czynności sprawdzających oraz do postępowań w sprawach dotyczących wydania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Przedmiotem doręczenia jest zawsze pismo. Pismem są wszelkiego rodzaju dokumenty, niezależnie od ich charakteru prawnego. Jest to zarazem zbiorcze ujęcie utrwalonych na piśmie określonych czynności procesowych (ich rezultatów) o różnym charakterze. Pismem jest wezwanie, zawiadomienie, postanowienie, protokół, decyzja oraz inne dokumenty kierowane przez organ podatkowy zarówno do strony, jak i do innych uczestników postępowania. Indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego jest pismem uprawnionego podatkowego organu interpretacyjnego skierowanym do zainteresowanego uzyskaniem interpretacji, zawierającym urzędową informację o możliwościach stosowania i wykładni prawa podatkowego. Jako pismo administracyjnego postępowania interpretacyjnego, tak jak zasadniczo wszystkie mające znaczenie prawne pisma organów postępowań administracyjnych, doręczane jest zainteresowanemu, to jest stronie postępowania o wydanie interpretacji indywidualnych.

Gwarancyjny charakter instytucji doręczenia oznacza, że tylko prawidłowe doręczenie, to znaczy dokonane zgodnie z zasadami określonymi w przepisach rozdziału 5 działu IV o.p. (art. 144–154c o.p.),

powoduje skuteczność czynności doręczenia podejmowanych przez administracyjny organ podatkowy. Zgodnie z art. 14h o.p. wskazane w nim przepisy rozdziału 5 działu IV o.p. znajdują odpowiednie zastosowanie w postępowaniu o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Skuteczność prawna czynności faktycznej doręczenia oznacza osiągnięcie przez nadawcę zamierzonego rezultatu, którym może być m.in. wprowadzenie do obrotu prawnego aktu administracyjnego (na przykład decyzji), zawiadomienie strony o określonych czynnościach procesowych, wezwanie świadka na przesłuchanie. W niektórych przypadkach z doręczeniem decyzji wiąże się nawet powstanie zobowiązania podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.). Skuteczność czynności doręczenia pisma wiąże się bezpośrednio również z tym, że data prawidłowego (skutecznego) doręczenia wyznacza częstokroć początek biegu terminów procesowych, w tym zarówno instrukcyjnych, jak i zawitych. Data doręczenia interpretacji indywidualnej, jak również data otrzymania odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa w interpretacji posiadają istotne znaczenie dla realizacji prawa zaskarżenia indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego do sądu administracyjnego³

W przypadku wadliwego doręczenia czynność ta jest bezskuteczna. Chociaż ordynacja podatkowa nie przewiduje w zasadzie w takim przypadku obowiązku ponownego doręczenia pisma, wydaje się oczywiste, iż jest to jeden ze sposobów na naprawienie przez organ podatkowy błędu. Obowiązek ponownego, poprawnego doręczenia pisma wynika przede wszystkim z zasady praworządności wyrażonej zarówno w art. 7 Konstytucji RP, jak i w art. 120 o.p.

Zwrotne potwierdzenie odbioru interpretacji jest dokumentem wystawianym przez doręczającego i odbiorcę. Jego otrzymanie przez organ powoduje powstanie domniemania, że skierowana do adresata przesyłka została mu przekazana w określonym terminie. Obowiązek posiadania przez podatkowy organ interpretacyjny tego dokumentu wyznacza treść art. 144 o.p. w zw. z art. 14h o.p. Wynikające ze zwrotnego potwierdzenia odbioru domniemanie doręczenia pisma może zostać obalone. Jeżeli jednak strona chce wzruszyć takie domniemanie,

3 Por. 52 § 3 i art. 53 § 2 p.p.s.a.

to ciężar wykazania, że wbrew treści dokumentu przesyłka nie została do niej doręczona, obciąża stronę⁴

W przypadku, w którym indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego nie została doręczona zainteresowanemu, interpretacja ta nie wchodzi do obrotu prawnego i nie uzyskuje znaczenia prawnego z tego powodu, że zainteresowany, któremu nie została doręczona, nie mógł mieć możliwości zastosowania się do niej.⁵

Doręczenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego jest potrzebne, żeby zainteresowany mógł zapoznać się z jej treścią, a to z kolei jest niezbędne dla realizacji dwóch zasadniczych funkcji interpretacji, to jest funkcji informacyjnej i funkcji ochronnej.

3. Funkcja informacyjna indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego

Jeżeli rozpatrywać funkcje określonej instytucji prawa z punktu widzenia jej przeznaczenia, zadań, celu ustanowienia i wykorzystywania, to w odniesieniu do interpretacji przepisów prawa podatkowego należałoby ocenić, że zasadniczą ich funkcją jest wskazywanie i przekazywanie informacji o możliwościach stosowania prawa podatkowego, które tworzą określone wzory stosowania i przestrzegania prawa podatkowego aprobowane przez reprezentujący Państwo podatkowy organ interpretacyjny. Wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego stanowi w swej istocie skonstruowanie i przekazanie informacji o aprobowanych przez Państwo możliwościach stosowania zinterpretowanego prawa podatkowego. Informacje te są wiążące dla organów podatkowych: w tym rozumieniu i z tego powodu, że zastosowanie się do nich przez podatnika tworzy przysługujący mu stan ochrony prawnej polegający na tym, że w przypadkach zmiany tych informacji lub ich nieuwzględnienia podatnik w określonym zakresie nie będzie podlegał odpowiedzialności podatkowej. Informacje o możliwościach stosowania prawa podatkowego nie posiadają mocy formalnie wiążącej, jednakże zastosowanie się do nich przez wszystkich odbiorców interpretacji ogólnych oraz przez adresatów interpretacji indywidualnych

4 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 19 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Ke 37/13, Lex nr 1302802.

5 Podobnie – wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1242/10, Lex nr 269905.

tworzy „ekspektatywę” zastosowania przepisów tworzących ochronę prawną zainteresowanego podatnika, do których przestrzegania organy podatkowe są zobowiązane. Wydając interpretację przepisów prawa podatkowego, Minister Finansów lub organ działający z upoważnienia normatywnego Ministra Finansów informuje o wzorach stosowania prawa podatkowego, dążąc w ten sposób do ujednolicenia stosowania tego prawa.

Z działania takiego zainteresowany podatnik uzyskuje co najmniej wgląd w przewidywalną praktykę stosowania prawa przez organy podatkowe, ponieważ może i powinien liczyć się z tym, że wysoce prawdopodobne jest, że w jego indywidualnej sprawie podatkowej rozpoznający ją organ podatkowy zastosuje prawa podatkowe tak samo, jak w odniesieniu do takiego samego stanu faktycznego przedstawił to podatkowy organ interpretacyjny. Przyjęcie, że informacje przekazane interpretacjami przepisów prawa podatkowego stanowią wzór przestrzegania wymienionego prawa wynika z tego, że w obszarze określonego – znaczącego dla opodatkowania – stanu faktycznego podatnicy zobowiązani są do przestrzegania tych samych regulacji materialnego prawa materialnego, które następnie stanowią mogą normatywny przedmiot postępowania podatkowego.

Z interpretacji przepisów prawa podatkowego zainteresowany podatnik uzyskuje więc informację, czy i które jego działania spośród postępowania składającego się na przestrzeganie prawa podatkowego znajdują aprobatę Państwa, a na wypadek, gdyby Państwo zmieniło zdanie, z powodu i w zakresie zastosowania się do interpretacji powstanie z mocy prawa stan określonej ochrony prawnej.

Działalność gospodarcza nie jest prowadzona w celu osiągnięcia korzyści podatkowych. Powstawanie i wysokość obciążeń podatkowych może mieć jednak istotny wpływ na wynik finansowy działalności gospodarczej, na jej opłacalność, a w szczególności opłacalność poszczególnych przedsięwzięć i decyzji gospodarczych, na przyjmowane i stosowane ceny. Z przedstawianych w interpretacjach przepisów prawa podatkowego standardów stosowania i przestrzegania tego prawa wynika wiedza o analizowanej w nich odpowiedzialności podatkowej adekwatnej do przypadków postępowania zgodnego z interpretacjami, czy też z nimi sprzecznego. Interpretacje nie są dla podatnika

formalnie wiążące. Podatnik będący przedsiębiorcą może jednak prowadzić czynności swojej działalności gospodarczej tak, aby były dla niego jak najbardziej podatkowo bezpieczne. W tym celu przedsiębiorca może wystąpić o wydanie interpretacji, a po jej otrzymaniu postępować zgodnie z jej treścią, chociażby po to, aby uniknąć nieprzewidzianej odpowiedzialności podatkowej. Przedsiębiorca może uzależnić dokonanie i treść określonej decyzji gospodarczej od prognozy jej opodatkowania przedstawionej w interpretacji zdarzenia przyszłego. Może dokonać korekty czynności samoobliczenia podatku na podstawie interpretacji podatkowej zrealizowanego już podatkowo znaczącego zdarzenia działalności gospodarczej. Interpretacje przepisów prawa podatkowego z punktu widzenia interesów ekonomicznych prowadzącego działalność gospodarczą mogą być oceniane jako korzystne lub niekorzystne, jednakże nawet te ostatnie posiadają istotne znaczenie, ponieważ pozwalają wziąć pod uwagę wysokość przeanalizowanej w nich odpowiedzialności podatkowej i samą tą odpowiedzialność przewidzieć. Zastosowanie się do informacji wynikających z interpretacji przepisów prawa podatkowego, tworzących określone wzory przestrzegania i stosowania prawa, tworzy dla podatnika i prowadzonej przez niego działalności relatywnie bezpieczny stan przewidywalności w zakresie obciążeń podatkowych na zasadzie przyjęcia, że nie podatkowo gorszego, bardziej dolegliwego, aniżeli przedstawione zostało w interpretacji, jej adresata nie powinno spotkać. Ryzyko podatkowe prowadzenia działalności podatkowo znaczącej jest w takim przypadku przewidywalne, a więc może być wzięte pod uwagę przez racjonalnego podatnika. Bezpieczeństwo to zabezpiecza ochrona prawa wynikająca z zastosowania się do interpretacji.

4. Funkcja ochronna indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego

Interpretacje przepisów prawa podatkowego nie są prawem ani aktem administracyjnym, nie nakładają na swych adresatów żadnych *sensu stricte* obowiązków, ale nie dają też formalnie praw, poza prawem zapoznania się z przedstawianymi w nich informacjami o możliwościach stosowania i wykładni prawa podatkowego oraz prawem zastosowania

się do interpretacji, ze skutkiem w postaci powstania z tego tytułu przewidzianej w art. 14k–14n o.p. ochrony prawnej. Prawo z tytułu uzyskanej interpretacji indywidualnej powstaje dopiero z powodu i w zakresie zastosowania się do niej przez jej adresata. Na etapie wydawania interpretacji indywidualnej stanowi ona w istocie wyłącznie wymianę poglądów między zainteresowanym a organem interpretacyjnym na temat zastosowania i wykładni operatywnej prawa podatkowego w relacji do określonego stanu faktycznego. Zasadniczym, wymiernym, ukonkretnionym prawem z wydania interpretacji przepisów prawa podatkowego jest ustawowa gwarancja ochrony prawnej w przypadku i z tytułu zastosowania się do niej. Obejmuje ona każdego, kto zastosuje się do opublikowanej interpretacji ogólnej oraz adresatów interpretacji indywidualnych. Ponieważ interpretacje nie mają mocy formalnie wiążącej, mogą być zmieniane przez Ministra Finansów, uchylane – w przypadku ich zaskarżenia – przez sądy administracyjne oraz nieuwzględniane w rozstrzygnięciach organów podatkowych.

W takich sytuacjach, z powodu i w obszarze zastosowania się do interpretacji, w zaufaniu do których podatnik prowadził swoje sprawy, nie nalicza się odsetek podatkowych za zwłokę oraz zwalnia się (w określonym zakresie) z obowiązku zapłaty podatku. Oprócz przywołanej ochrony prawnopodatkowej zainteresowany może zasadnie liczyć także na ochronę w zakresie prawa karnego i cywilnego w postaci niewszczywania lub umorzenia postępowania karnego skarbowego oraz odszkodowania. Zainteresowany nie ma formalnie obowiązku zastosowania się do interpretacji, ale ma do tego prawo. Postępowanie zgodne z treścią interpretacji i związana z tym „ekspektatywa” ochrony prawnej pozwalają zainteresowanemu na relatywnie bezpieczne zaplanowanie i ułożenie jego podatkowo znaczących przedsięwzięć, w tym prowadzonej działalności gospodarczej, a także na korektę zrealizowanego już opodatkowania, w zakresie którego nie została wydana decyzja podatkowa i nie toczy się postępowanie kontrolne lub podatkowe. Ochrona prawna wynikająca z otrzymania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego wynika z zastosowania się do niej i zaczyna działać w przypadku zmiany lub uchylenia tej interpretacji a także nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Ocena taka wynika wprost z jednoznacznej treści przepisów obowiązującego

prawa. Na podstawie art. 14k § 1 o.p. zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Zgodnie natomiast z art. 14m § 1 *ab initio* o.p. zastosowanie się do interpretacji, która następnie została zmieniona lub nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji. Zastosowanie się do indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego konstytuuje prawo jej adresata do objęcia go ochroną prawną w przypadku zmiany lub uchylenia tej interpretacji oraz nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Podnieść i podkreślić przy tym należy, że przywoływana ochrona prawna wraz zaistnieniem sytuacji zmiany, uchylenia lub nieuwzględnienia interpretacji zaczyna działać z mocy samego prawa, na co wskazują dotyczące jej ustawowe sformułowania: „nie może szkodzić” – art. 14k § 1 oraz „powoduje zwolnienie” – art. 14m § 1.

Z powyższego wynika, że prawo objęcia ochroną prawną z tytułu zastosowania się do interpretacji przepisów prawa podatkowego stanowi prawo przewidziane w przepisach prawa podatkowego. Prawo to powstaje z mocy prawa z tytułu zastosowania się przez odbiorcę interpretacji ogólnej oraz przez adresata indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego do tej interpretacji w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji i realizuje się, również z mocy samego prawa, przewidzianą w art. 14k–14m o.p. ochroną prawną w przypadku zmiany lub uchylenia interpretacji, jak również w razie nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Wydanie i otrzymanie interpretacji przepisów prawa podatkowego nie tworzy praw i obowiązków w rozumieniu tego prawa. Dopiero zastosowanie wszystkich adekwatnych przepisów dotyczących interpretacji prowadzi do oceny, że skonstruowana na ich podstawie instytucja prawna interpretacji przepisów prawa podatkowego w rozumieniu ordynacji podatkowej spełnia funkcję ochronną w zakresie, w jakim zainteresowany podatnik zastosował się do interpretacji, przy czym w przy-

padku interpretacji indywidualnych ochrona ta dotyczyć będzie tylko ich adresatów. Jeżeli więc pierwszym podstawowym celem, zadaniem, przeznaczeniem realizowanej instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego jest przekazywanie informacji o możliwościach stosowania interpretowanego prawa, a więc wskazywanie określonych wzorów jego stosowania i przestrzegania, to drugą zasadniczą funkcją tej instytucji jest ukonstytuowanie ochrony prawnej przysługującej podmiotom, które zgodnie z prawem do informacji uzyskanych z interpretacji zastosowały się. Przedsiębiorca, który zaplanował, ułożył i prowadzi określone sprawy swojej działalności gospodarczej zgodnie z wynikającymi z odpowiedniej w ich zakresie interpretacji wzorami przestrzegania prawa, posiada dostateczne podstawy prawne, ażeby przewidywać, że w przypadku wszczęcia postępowania w przedmiocie tych spraw organy podatkowe będą postępowały zgodnie z wzorami stosowania prawa wynikającymi z tej samej interpretacji. Jeżeli stanowisko – oceny prawne – organów podatkowych miałyby ulec zmianie, to jest gdyby interpretacja, do której stosował się przedsiębiorca, została zmieniona lub nieuwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, przedsiębiorcy przysługuje z mocy prawa ochrona prawna w postaci określonego zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku, nienaliczania odsetek za zwłokę, niewszczęcia postępowania karnego w zakresie wyznaczonym uprzednim zastosowaniem się do interpretacji.

Obydwie rozważone funkcje interpretacji przepisów prawa podatkowego realizowane są pod warunkiem, że zainteresowany zapozna się z treścią interpretacji oraz – następnie – do niej się zastosuje. W tym celu interpretacje indywidualne doręczane są zainteresowanemu. Doręczona interpretacja może również stanowić przedmiot skargi do sądu administracyjnego, jeżeli zainteresowany nie aprobuje jej treści i dąży do wydania nowej interpretacji, po uchyleniu zaskarżonej interpretacji przez sąd.

5. Doręczenie interpretacji a zakończenie postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego

W doktrynie, jak również w orzecznictwie sądów administracyjnych nigdy nie było kwestionowane, że wydane indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego podlegają doręczeniu. Obowiązek doręczenia tych interpretacji wynika jednoznacznie z art. 14h o.p. nakazującego stosować odpowiednio w postępowaniu interpretacyjnym normujące doręczenia przepisy rozdziału 5 działu IV o.p. Obowiązek doręczenia interpretacji nie oznacza jednak, że doręczenie to stanowi element – zakończenie postępowania o wydanie interpretacji. Zgodnie z tym stanowiskiem indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego doręczane są niezwłocznie, to jest bez zbędnej zwłoki, po wydaniu interpretacji.

W dniu 14 grudnia 2009 r. Naczelny Sąd Administracyjny, w składzie całej Izby Finansowej, podjął uchwałę, sygn. akt II FSK 7/09,⁶ następującej treści: W stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 lipca 2007 r.⁷ pojęcie „niewydanie interpretacji”, użyte w art. 14o § 1 o.p., nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 14d powołanej ustawy.

Generalnie rzecz oceniając, tezę prawną uchwały całej Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS 7/09, uzasadniają trzy argumenty natury systemowej:

- 1) wykładnia językowa,
- 2) wykładnia systemowa oraz
- 3) wykładnia celowościowa regulacji prawnych indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Po pierwsze. Czasownik „wydać”, w modalności – „wydanie”, w kontekście frazeologicznym: „wydanie czegoś” – w rodzaju: wyroku, orzeczenia, zaświadczenia, opinii, w języku naturalnym polskiego prawodawcy zasadniczo nie oznacza przytoczonych przedmiotów dorę-

6 Uchwała całej Izby Finansowej NSA z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. akt II FSK 7/09; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl>

7 To jest od dnia wejścia w życie ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590).

czenia.⁸ W tym kontekście (stricte językowym) „wydać”, zasadniczo nie oznacza „doręczyć”, a „doręczyć”, nie znaczy „wydać”. Z tego punktu widzenia „wydać interpretację”, nie jest tożsame z „doręczyć interpretację”.

W przepisach rozdziału 1a działu II o.p., stanowiącego o interpretacjach prawa podatkowego, ustawodawca używa terminów oznaczających wydanie i oznaczających doręczenie, ale czyni to w różnych przedmiotach i zapisach normatywnych.

W przepisie art. 14d, z którego wynika unormowanie terminu wydania interpretacji indywidualnej, mowa jest tylko i wyłącznie o wydaniu interpretacji („interpretacje wydaje się”), a nie również o jej doręczeniu, choć zapis w postaci: „wydaje się i doręcza”, wobec zasadniczej nietożsamości semantycznych znaczeń „wydania” i „doręczenia”, dla przyjęcia, że postępowanie interpretacyjne kończy doręczenie sporządzonej interpretacji, byłby językowo i gramatycznie poprawny, a dla jasności wypowiedzi również i pożądaný.

Po drugie. Racjonalny ustawodawca powinien przestrzegać jednej z podstawowych zasad poprawnego stanowienia prawa, której realizacji należy od niego wymagać i oczekiwać. Sprowadza się ona do tego, że – szczególnie w ramach jednego, tego samego aktu prawnego – dla oznaczenia jednakowych pojęć trzeba używać jednakowych określeń, a różnych pojęć nie powinno oznaczać się tymi samymi określeniami.⁹ Rozważania analizowanej uchwały, odwołujące się do pojęć „wydania” i „doręczenia” innych aniżeli indywidualne interpretacje prawa podatkowego wyników postępowań prawnych unormowanych w ordynacji podatkowej, nie oznaczały nieuwzględniania autonomiczności postępowania „interpretacyjnego”, czy też wykorzystywania w egzekucji jego pojęć „szablonu interpretacyjnego” wypracowanego na podstawie przepisów niemieszczących się w regulacjach i przywołaniach rozdziału 1a działu II o.p. Miały one na celu sprawdzenie i ustalenie, również na podstawie analiz wykładni systemowej, co oznacza pojęcie „wydanie” interpretacji, którym to terminem – „wydanie” – ustawodawca na-

8 Por. np. Mały słownik języka polskiego, praca zbiorowa pod red. S. Skorupki, H. Auderskiej, Z. Łempickiej, Warszawa 1968, s. 922, Słownik poprawnej polszczyzny PWN, praca zbiorowa pod red. W. Doroszewskiego, Warszawa 1973, s. 899.

9 Analogicznie: uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 marca 1995 r., sygn. akt W 13/94, Lex nr 25544.

zywa w ordynacji także ukonstytuowanie bytu prawnego decyzji, postanowienia, zaświadczenia.

Na zakończenie tych krótkich rozważań z obszaru wykorzystania języka w badanych tekstach prawnych dodać należy, że wskazanie w art. 14e § 2 o.p. podmiotu, „któremu w danej sprawie interpretacja została wydana”, w świetle przytoczonych argumentów nie uzasadnia dostatecznie tezy, że wydanie interpretacji oznacza również jej doręczenie. Jeżeli natomiast podmiot z art. 14e § 2 to ten, któremu interpretacje doręczono, to zważyć należy, że interpretacja jest doręczana, nawet gdyby doręczenia nie uznawało się za element pojęcia jej wydania. W regulacjach rozdziału 1a działu II o.p. pojęcia „wydania i doręczenia”, w każdej modalności czy odmianie oznaczających je słów, zasadniczo nie są ze sobą tożsame.

Po trzecie. Celem postępowania „interpretacyjnego” jest wydanie prawidłowej, to jest zgodnej z prawem, uwzględniającej dorobek orzecznictwa, doktryny oraz inne adekwatne materiały interpretacyjne indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Celem tym nie jest natomiast, a w każdym razie nie powinno być, wydanie jakiegokolwiek, byle w terminie, interpretacji, czy też uzyskanie stanu interpretacji milczącej. Dysponent takiej, jak ostatnio wymienione, interpretacji może spodziewać się rychłej jej zmiany – z urzędu przez Ministra Finansów, na podstawie art. 14e § 1 o.p. Ochrona prawna z tytułu zastosowania się do nieprawidłowej (wydanej lub milczącej) interpretacji prawa podatkowego nie leży niewątpliwie w interesie Państwa – funkcjonujących w ramach jego prawa podatkobiorców – ale także i zainteresowanych uzyskaniem interpretacji, jeżeli zamierzają przy jej wykorzystaniu, szczególnie na relatywnie długi okres, ułożyć swoje sprawy podatkowe. Problematicznie prawidłowa interpretacja milcząca na krótką metę może być dla zainteresowanego pożyteczna, o wiele bardziej zabezpieczyć zasługujące na ochronę interesy strony postępowania interpretacyjnego.

Nie należy mylić zadań postępowania „interpretacyjnego” z celami instytucji interpretacji indywidualnej albo też interpretacji przez zainteresowanego uzyskanej. Zadaniem, celem postępowania interpretacyjnego jest wydanie prawidłowej interpretacji. Celem interpretacji jest zaś budowanie w praktyce opodatkowania zaufania do orga-

nów administracji skarbowej i stosowanego przez nie prawa, zwłaszcza zaś zwiększenie jego przewidywalności.¹⁰ Takie cele spełnić może najbardziej wydana, prawidłowa, zgodna z prawem, uwzględniająca odpowiedni materiał interpretacyjny pisemna indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich zastosowanie przeprowadzonej przez Naczelnego Sądu Administracyjnego wykładni prawa powoduje stan niepewności zainteresowanego w zakresie daty wydania interpretacji, a przez to i czasu powstania interpretacji milczącej w rozumieniu art. 140 § 1 o.p. W związku z tym, wnioskiem z dnia 20 listopada 2012 r. (nr RPO – 716418 – 12 – V/ST) Rzecznik Praw Obywatelskich wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie niezgodności art. 140 § 1 o.p. z zasadą zaufania obywateli do państwa i prawa wynikająca z art. 2 Konstytucji RP.¹¹ Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich w powołanej uchwale z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. akt II FPS 7/09, Naczelny Sąd Administracyjny utożsamiał wydanie interpretacji z faktem jej sporządzenia przez organ na piśmie oraz opatrzeniem datą i podpisem upoważnionej osoby, a nie z faktem zakomunikowania jej adresatowi. Wykładnia dokonana w tym zakresie przez Naczelnego Sądu Administracyjnego powoduje, że przez niewydanie interpretacji indywidualnej w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez organ podatkowy należy rozumieć niesporządzenie jej w tym terminie na piśmie przez organ podatkowy. W rezultacie, działając w zaufaniu do instytucji „milczącej” interpretacji, wnioskodawca może nie mieć świadomości, że w jego sprawie została sporządzona, lecz jeszcze nie została mu doręczona interpretacja indywidualna pozbawiająca go ochrony przewidzianej przepisami ordynacji podatkowej. W ten sposób art. 140 § 1 o.p. traci swój gwarancyjny charakter. W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich zastosowana w art. 140 § 1 o.p. konstrukcja prawna polegająca na tym, że niewydaniem przez organ podatkowy interpretacji indywidualnej jest niesporządzenie jej na piśmie w przewidzianym przez prawo terminie, narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa. Nie ulega bowiem wątpliwości w świetle przepisów

10 R. Mastalski, Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 1, s. 11.

11 Wniosek opublikowany na stronach internetowych <http://www.brpo.gov.pl>

prawa (art. 14k § 1 i art. 14o § 1 *in fine* o.p.), że zarówno wydanie, jak też niewydanie interpretacji indywidualnej wywiera skutki materialnoprawne po stronie podatnika. Skoro więc interpretacja indywidualna (bądź jej brak) wyznacza sytuację prawną jednostki, udzielając jej (odmawiając) odpowiedniej ochrony w sprawach podatkowych, to skutków powinien być powiązany z zakomunikowaniem stanowiska organu podatkowego samemu zainteresowanemu. W przeciwnym przypadku po stronie podatnika powstaje stan niepewności co do tego, czy jego stanowisko zostało podzielone przez organ podatkowy, a tym samym czy może on realizować swoje sprawy podatkowe w oparciu o to stanowisko.

W ten sposób instytucja indywidualnej interpretacji traci swój gwarancyjny charakter. Konsekwentnie należy bowiem przyjąć, że obowiązujące prawo reguluje, w jakim terminie interpretacja indywidualna powinna zostać sporządzona na piśmie przez organ podatkowy, nie reguluje natomiast, w jakim terminie już sporządzona interpretacja powinna zostać doręczona podatnikowi. W efekcie art. 14o § 1 o.p. nie zapewnia podatnikom bezpieczeństwa prawnego. Nie umożliwia więc decydowania o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych. Nie można przecież mówić o znajomości tych przesłanek przed ich zakomunikowaniem podatnikowi poprzez doręczenie bądź ogłoszenie.

W istocie art. 14o § 1 o.p. wiąże zatem skutek materialnoprawny występujący po stronie wnioskodawcy z brakiem po stronie organu czynności o charakterze wewnętrznym. Należy odrzucić poglądy głoszące, że skutek milczącej zgody zachodzi w razie niepodpisania (niewydania) rozstrzygnięcia w określonym ustawą terminie bądź też w przypadku niewysłania go do strony w tym czasie, i przyjąć, że skutek taki należy wiązać wyłącznie z brakiem uzewnętrznienia (doręczenia, ogłoszenia) stanowiska organu stronie.

W przypadku regulowanym art. 14o § 1 o.p. niewydanie interpretacji indywidualnej nie może być łączone z bezczynnością organu administracji publicznej, lecz jest normalnym sposobem załatwienia wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Stąd też skutek prawny w postaci przyjęcia fikcji wydania interpretacji stwierdzającej prawidłowość stanowiska wnioskodawcy

powinien być powiązany z brakiem zakomunikowania wnioskodawcy stanowiska organu. Tylko wówczas bowiem można zapewnić bezpieczeństwo prawne podatnikowi, a więc uczynić zadość zasadzie zaufania obywateli do państwa i prawa.

Z tych powodów, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, art. 14o § 1 o.p. jest niezgodny z zasadą zaufania obywateli do państwa i prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP przez to, że pozbawia wnioskodawcę pełnej wiedzy dotyczącej daty wejścia w życie w stosunku do jego osoby „milczącej” indywidualnej interpretacji podatkowej.

7. Uwagi końcowe

Z przytoczonych obszernie fragmentów uzasadnienia wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich wynika, że w istocie Rzecznik nie zgadza się po prostu z tezami prawnymi uchwały całej Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. akt II FSK 7/09, do czego, rzecz jasna, jak każdy ma prawo, chociaż – i pomimo to – uchwała ta jest wiążąca na podstawie i w rozumieniu art. 269 § 1 p.p.s.a.

Przedwczesne i niestosowne byłoby ocenianie tego wniosku przed jego rozstrzygnięciem przez Trybunał Konstytucyjny, jednakże w obszarze prawnym, w którym Rzecznik Praw Obywatelskich się wypowiedział, poczynić należy kilka uwag i konstatacji.

Doręczenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego jest niezwykle ważne dla realizacji informacyjnej i ochronnej funkcji interpretacji, jednakże doręczenie ani nawet wydanie interpretacji nie wywiera jeszcze żadnego skutku dla zainteresowanego w zakresie praw i obowiązków unormowanych materialnym prawem podatkowym. Rozważana interpretacja nie jest formalnie wiążąca ani dla zainteresowanego podatnika, ani dla organów podatkowych. Podatnik może, ale nie ma prawnego obowiązku, zastosować się do treści interpretacji; zgodnie z art. 14k i art. 14m § 1 o.p. interpretacja może być również nieuwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej – wymienione przepisy wprost i jednoznacznie o tym stanowią. Dopiero zastosowanie się do interpretacji, w tym również do interpretacji milczą-

cej, wywołuje skutki prawne oraz związaną z nimi ochronę prawną w przypadku zmiany lub uchYLENIA interpretacji.

Zasadniczym następstwem naruszenia – przekroczenia wyznaczonego przez art. 14d o.p. terminu do wydania indywidualnej interpretacji prawa podatkowego jest powstanie z tego tytułu i na tej podstawie skutku z art. 14o § 1 o.p. Przepis ten statuuje tak zwaną interpretację milczącą, to jest tworzy w przypadku jego realizacji stan, w którym w sytuacji niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 14d uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin do wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie. Spełnienie przesłanek art. 14o § 1 o.p. kończy postępowanie „interpretacyjne” w danej indywidualnej sprawie. Ewentualne postępowanie w przedmiocie zmiany interpretacji milczącej jest już innym, odrębnym (w stosunku do pierwszego z wymienianych) postępowaniem. Z powyższego wynika, że postępowanie w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego może zakończyć się w dwojaki sposób: albo 1/ wydaniem – w terminie przewidzianym przez prawo – interpretacji, albo też 2/ powstaniem stanu interpretacji milczącej – wobec przekroczenia terminu do wydania interpretacji. Interpretacja sporządzona po terminie przewidzianym przez prawo do jej wydania nie będzie zgodną z prawem interpretacją przepisów prawa podatkowego w rozumieniu rozdziału 1a działu II o.p., ponieważ ukonstytuowała się po zakończeniu – powstaniem stanu interpretacji milczącej – postępowania interpretacyjnego. Tego rodzaju interpretacja, wydana po zakończeniu postępowania interpretacyjnego, to znaczy po zakończeniu postępowania przewidzianego dla wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, nie będzie miała znaczenia prawnego interpretacji, o której mowa w rozdziale 1a działu II o.p., z tego też powodu – w razie jej zaskarżenia – zostanie uchylona przez sąd administracyjny. Jeżeli interpretacja ta zostanie jednak wydana, a następnie doręczona, na podstawie jej treści zainteresowany będzie mógł stwierdzić, że sporządzono ją po upływie terminu do wydania interpretacji; ewentualny spór prawny w tym zakresie może zostać rozstrzygnięty przez sąd administracyjny.

Na podstawie art. 7 Konstytucji RP i art. 120 o.p. (w zw. z art. 14h o.p.) podatkowe organy interpretacyjne zobowiązane są do stosowania i przestrzegania prawa, wobec czego nie mogą – nie mają prawa – wydać interpretacji po upływie ustawowego terminu do jej wydania. Ponadto, na podstawie art. 14h o.p., w postępowaniu interpretacyjnym odpowiednio zastosowanie znajduje (również) art. 140 o.p. Na podstawie tego przepisu podatkowe organy interpretacyjne zobowiązane są zawiadomić stronę o każdym przypadku niezakończenia sprawy we właściwym terminie, podając przyczyny niedotrzymania terminu [...]. Ten sam obowiązek ciąży na organie również w przypadku, gdy niedotrzymanie terminu nastąpiło z przyczyn niezależnych od organu. Zastosowanie trybu prawnego z art. 14h w zw. z art. 140 o.p. wskaże stronie czas rozpoznawania wniosku o wydanie interpretacji, z czego wynikać może również data powstania stanu interpretacji milczącej.

W świetle powyższego najważniejsze jest, żeby podatkowe organy interpretacyjne rzetelnie przestrzegały obowiązujące prawo, to znaczy nie sporządzały interpretacji po upływie ustawowego terminu do ich wydania oraz o przekroczeniu tego terminu informowały zainteresowanego.

SPÓŁKA CYWILNA W PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI W ŚWIEŹLE DEFINICJI PODATNIKA Z ART. 7 § 1 I 2 ORDYNACJI PODATKOWEJ (NA TLE ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH)

Grzegorz Dudar

1. Uwagi ogólne

Określenie podmiotu, na którym ciąży obowiązek podatkowy, jest niezbędną czynnością dla prawidłowego ukształtowania stron stosunku prawnopodatkowego. Ustalenie, kto jest podatnikiem, a w konsekwencji podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku, powinno być jedną z pierwszych czynności podejmowanych przez organy podatkowe, jeszcze przed wszczęciem właściwego postępowania podatkowego. To bowiem do podatnika powinny być skierowane pierwsze pisma w każdej sprawie, czy to wezwania w ramach podejmowanych czynności sprawdzających, czy też postanowienia wszczynające postępowania podatkowe.

Wydawać by się mogło, że określenie podmiotu, na którym ciąży obowiązek podatkowy, nie powinno stwarzać większych problemów, szczególnie że przepis art. 7 § 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, zawierający ogólną definicję podatnika, jako jeden z nielicznych w o.p. obowiązuje w niezmienionym brzmieniu od początku obowiązywania tejże ustawy. Czytamy w nim, że podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna

niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu (§ 1), zaś ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w § 1 (§ 2). Analiza powyższej regulacji wskazuje, że ustawodawca dla określenia podatnika posłużył się kryterium, które wywodzi się z przepisów części ogólnej kodeksu cywilnego,¹ wskazującego podział podmiotów na: osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. O tym, czy dana osoba jest podatnikiem, decyduje prawo podatkowe materialne.² Można zatem wyprowadzić z powyższego przepisu zasadę, że podatnikami mogą być, co do zasady, osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, podlegające na podstawie szczególnych ustaw materialnego prawa podatkowego obowiązkowi podatkowemu. Jednocześnie ustawy te mogą (art. 7 § 2 o.p.) ustanawiać podatnikami inne podmioty niż osoby fizyczne, osoby prawne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jednakże z uwagi, że jest to wyjątek od zasady wyrażonej w art. 7 § 1 o.p., powinno to wyraźnie i jasno być zapisane w takiej ustawie. Wyraźne i jednoznaczne określenie podatników w poszczególnych ustawach materialnego prawa podatkowego stanowi również realizację konstytucyjnej zasady ustawowej określoności elementów konstrukcyjnych podatków wynikającej z art. 217 Konstytucji RP.

Niestety, mimo blisko 18-letniego obowiązywania art. 7 § 1 i 2 o.p., w zakresie niektórych podatków określenie podmiotu, na którym ciąży obowiązek podatkowy, stwarza w dalszym ciągu liczne problemy. Przykładem takich podatków jest podatek od nieruchomości, rolny i leśny. W praktyce samorządowych organów podatkowych wiele wątpliwości, wynikających niestety również z rozbieżnego orzecznictwa sądownoadministracyjnego, budzi kwestia opodatkowania gruntów i obiektów budowlanych wykorzystywanych przez spółki cywilne. Problem sprowadza się do odpowiedzi na pytanie – na kim, na spółce cywilnej, czy też na wspólnikach takiej spółki ciąży obowiązek podatko-

1 C. Kosikowski, Komentarz do art. 7 ustawy – Ordynacja podatkowa, [w:] J. Brolik, R. Dogwier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz. Warszawa 2013, wersja elektroniczna Lex.

2 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 września 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 848/08, Lex nr 465705.

wy w podatku od nieruchomości? Wydawać by się mogło, że powyższa kwestia nie ma istotnego znaczenia, bowiem jaka jest różnica, czy podatek zapłaci spółka cywilna czy też wspólnicy spółki cywilnej, skoro ekonomiczny ciężar podatku i tak ponoszą te same osoby. Nic bardziej mylnego. Pamiętać bowiem należy, że w podatku od nieruchomości (podobnie w podatku rolnym i leśnym) w inny sposób powstaje zobowiązanie podatkowe względem osób prawnych i jednostek organizacyjnych, w tym spółek nieposiadających osobowości prawnej (z mocy prawa), inaczej zaś względem osób fizycznych (doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego). Wiąże się to z innym sposobem informowania organów podatkowych o zdarzeniach powodujących powstanie obowiązku podatkowego (obowiązek składania deklaracji na podatek lub informacji na podatek), innymi terminami płatności podatku, innym liczeniem odsetek za zwłokę czy innym trybem ewentualnego obiegnięcia się o zwrot lub stwierdzenie nadpłaty. Także na etapie wystawiania tytułu wykonawczego i postępowania egzekucyjnego pojawiają się istotne różnice, bowiem inne osoby (podmioty) ponoszą odpowiedzialność za zaległości podatkowe osób prawnych i jednostek organizacyjnych, inne zaś za osoby fizyczne, szczególnie pozostające w związku małżeńskim.

Celem niniejszej publikacji jest przedstawienie instytucji spółki cywilnej na tle definicji podatnika zawartej w art. 7 o.p., ze szczególnym uwzględnieniem orzecznictwa sądowoadministracyjnego, w zakresie podmiotowości podatkowej w podatku od nieruchomości.

2. Charakter prawny spółki cywilnej

Spółka cywilna jest umownym stosunkiem zobowiązaniowym, w którym wspólnicy zobowiązują się do świadczenia polegającego na dążeniu do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego poprzez działanie w oznaczony sposób, w szczególności poprzez wniesienie wkładów (art. 860 § 1 kc.). Wspólnicy spółki cywilnej ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązania spółki (art. 865 kc.). Z powyższej definicji wynika, iż spółka cywilna jest niczym innym jak umową cywilnoprawną pomiędzy wspólnikami, zawartą dla realizacji określonego celu gospodarczego. Dlatego też dla zobrazowania charakteru tego zo-

bowiązania nie powinno się używać zwrotu „spółka cywilna”, lecz „umowa spółki cywilnej”. W wyniku zawarcia umowy spółki cywilnej nie mamy do czynienia z żadnym nowym podmiotem czy jednostką organizacyjną, lecz jedynie ze stosunkiem zobowiązującym wspólników do wspólnego prowadzenia działalności gospodarczej.

Status spółki cywilnej i jej wspólników budził wiele wątpliwości w doktrynie, czego dowodem jest niezliczona liczba monografii i publikacji w tym zakresie,³ tym niemniej zdecydowanie przeważał pogląd, że spółka cywilna nie ma osobowości prawnej. Wynika powyższe z treści art. 33 kc., zgodnie z którym osobami prawnymi są Skarb Państwa oraz jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną. Żaden przepis takiej zdolności nie przyznawał i nie przyznaje spółce cywilnej. Pogląd ten został potwierdzony w orzecznictwie Sądu Najwyższego, który w uchwale z 26.01.1996 r.⁴ stwierdził, że spółka cywilna nie ma zdolności prawnej także w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej. Tym niemniej przyjmowano, że spółka cywilna, ze względu na swój charakter, może być uznana za jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, albowiem szczegółowe przepisy, w określonych sytuacjach, uznawały ją za podmiot gospodarczy. W mojej ocenie powyższy pogląd, o ile znajdował oparcie w stanie prawnym obowiązującym do końca 2000 r., obecnie stracił swoją aktualność. Na gruncie obowiązującego prawa spółka cywilna nie może być uznana nie tylko za osobę prawną, ale również za jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej. Żaden przepis prawa nie przyznaje spółce cywilnej praw lub uprawnień, które dawałyby podstawę do uznania jej za „ułamną osobę prawną”.

Z dniem 1 stycznia 2001 r., na skutek zmiany kilku ustaw (nowelizacji ustawy z dnia 19 listopada 1999 r. Prawo działalności gospodarczej – obecnie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, wejścia w życie ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych oraz nowelizacji ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym) nie budzi już wątpliwości, że w rozumieniu prawa cy-

3 Zob. m.in. W. Pyziół, *Spółka cywilna*, [w:] *Prawo spółek*, pod red. S. Władyki, Kraków 1991; W. Górecki, *Podmiotowość prawna spółki cywilnej, zagadnienia wybrane*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 1999, nr 3; K. Konieczny, *Charakter prawny spółki cywilnej – ewolucja poglądów w orzecznictwie i doktrynie*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2000, nr 7.

4 Sygn. akt III CZP 111/95, OSN 1996, nr 5, poz. 63.

wilnego jak i przepisów o działalności gospodarczej spółka cywilna nie jest przedsiębiorcą (podmiotem gospodarczym). W art. 2 ust. 2 prawa działalności gospodarczej za przedsiębiorców uznano wspólników spółki cywilnej, a nie spółkę (obecnie art. 4 ust. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej), zaś w art. 36 ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym pominięto spółki cywilne w wykazie przedsiębiorców. Również art. 4 § 1 pkt 1 kodeksu spółek handlowych nie wymienia spółki cywilnej jako spółki osobowej.

Zaznaczyć należy, że mimo wprowadzenia od 25 września 2003 r. nowych uregulowań, w świetle których koncepcja podmiotów prawa cywilnego uległa zasadniczej zmianie (zob. art. 33¹ kc.), spółka cywilna nie została uznana za jednostkę organizacyjną, którym przepisy prawa przyznają zdolność prawną. Do kategorii tej zaliczane są przede wszystkim osobowe spółki prawa handlowego (spółka jawna, partnerska, komandytowa oraz komandytowo–akcyjna), spółki kapitałowe w organizacji, wspólnoty mieszkaniowe oraz główne oddziały zagranicznych zakładów ubezpieczeń.⁵ Także w najnowszej literaturze przedmiotu, poddającej analizie podmiotowość spółki cywilnej, jednoznacznie neguje się fakt uznawania jej za jednostkę organizacyjną posiadającą zdolność prawną.⁶

Przyjąć zatem należy, że spółka cywilna nie ma zdolności prawnej, jak również zdolności sądowej, wekslowej, upadłościowej i układowej.⁷ Podkreślił to Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 28 października 2003 r., (sygn. akt I CK 201/02, Lex nr 151608), stwierdzając, że spółka cywilna nie jest podmiotem prawnym odrębnym od wspólników, lecz jest wielostronnym stosunkiem zobowiązaniowym łączącym wspólników. Zatem spółka cywilna, nie posiadając zdolności prawnej, nie może nabyć w swoim imieniu żadnego prawa, w tym własności nieruchomości, użytkowania wieczystego, a nawet posiadania nieruchomości lub obiektu budowlanego. To wspólnicy takiej spółki, którymi

5 A. Kidyba (red.), K. Kopaczyńska–Pieczniak, E. Niezbecka, Z. Gawlik, A. Janiak, A. Jedliński, T. Sokołowski, Kodeks cywilny. Komentarz, t. 1, Część ogólna, Warszawa 2009.

6 M. Podleś, Charakter prawny spółki cywilnej na tle prawa polskiego i niemieckiego, Warszawa 2008, s. 227.

7 W wyniku nowelizacji ww. ustaw straciła aktualność uchwała 7 sędziów SN z dnia 26.01.1996 r., sygn. akt III CZP 111/95, w części dotyczącej przysługiwania spółce cywilnej zdolności sądowej w postępowaniu przed sądem gospodarczym w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej.

mogą być zarówno osoby fizyczne, jak i prawne, są podmiotem praw i obowiązków, a zatem także współwłaścicielami lub współposiadaczami nieruchomości lub obiektów budowlanych.

Stosownie do art. 861 § 1 kc. wkład wspólnika może polegać na wniesieniu do spółki cywilnej własności lub innych praw albo na świadczeniu usług. Powyższy przepis, w mojej ocenie, nie jest wystarczający do uznania spółki cywilnej za jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej. W doktrynie wskazuje się, że czynności związane z nabyciem własności nieruchomości dokonywane są co prawda przez spółkę, ale we „wspólnym imieniu” wszystkich wspólników, a nie spółki jako odrębnego od wspólników podmiotu prawnego.⁸ Majątek spółki cywilnej stanowi współwłasność łączną jej wspólników, z których każdy ma prawo dysponowania tym majątkiem. Powyższa konstrukcja jest zbliżona do wspólności majątkowej małżeńskiej, w której każdy z małżonków jest właścicielem (współwłaścicielem) całego, zgromadzonego w trakcie trwania związku małżeńskiego majątku. Nikt jednak, mimo łącznej wspólności majątkowej, nie uznaje małżeństwa, czy też obojga małżonków za jednostkę organizacyjną. Podobnie zatem należy traktować majątek w spółce cywilnej. Sam fakt możliwości wniesienia do spółki prawa własności rzeczy nie jest wystarczający do przyjęcia, że jest ona jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej.

Zaprezentować również warto pogląd zaprezentowany w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 10 marca 2009 r., sygn. akt P 80/08, który stwierdził, analizując instytucję spółki cywilnej w aspekcie cywilnoprawnym, że „podmiotami praw i obowiązków nabywanych w związku z utworzeniem i funkcjonowaniem spółki są – łącznie – wszyscy wspólnicy, występujący na zewnątrz jako wielopodmiotowa, zorganizowana strona stosunków prawnych nawiązywanych z osobami trzecimi, i zajmujący pozycję współuprawnionych do wspólnego majątku, objętego reżimem wspólności łącznej (bezudziałowej, do niepodzielnej ręki). Jeżeli zadeklarowany w umowie spółki wspólny cel polega na prowadzeniu we wspólnym imieniu i na wspólnym rachunek działalności gospodarczej lub zawodowej, za przedsiębiorców są uznawani sami wspólnicy (zob. art. 43¹ kc., a w zakresie prawa publicznego m.in. art. 4 w zw. z art. 2 u.s.d.g.).

8 A. Szajkowski, *Prawo spółek handlowych*, Warszawa 1995, s. 148.

Powyższe rozważania w mojej ocenie jednoznacznie wskazują, że w świetle obowiązujących przepisów, wywodzących się z prawa cywilnego i gospodarczego, spółka cywilna (umowa spółki cywilnej) nie jest ani osobą prawną, ani jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej. Z oczywistych względów spółka cywilna nie jest również osobą fizyczną, a zatem nie jest podmiotem wymienionym w art. 7 § 1 o.p. jako ewentualny podatnik. Tym samym zdolność prawnopodatkową spółki cywilnej w świetle art. 7 § 2 o.p., mając na uwadze tzw. autonomię prawa podatkowego, mogą określać wyłącznie poszczególne ustawy materialnego prawa podatkowego, regulujące zasady opodatkowania w nawiązaniu do przedmiotu opodatkowania.⁹ Tym niemniej takie określenie jako wyjątek od zasady wynikającej z art. 7 § 1 o.p. powinno być jasne i precyzyjne, aby nie było wątpliwości, że wolą ustawodawcy było w określonym stanie prawnopodatkowym obciążyć obowiązkiem podatkowym właśnie spółkę cywilną.

3. Spółka cywilna w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych

Stosownie do art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielami lub posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych, użytkownikami wieczystymi gruntów bądź posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie to wynika z umowy zawartej z właścicielem lub jest bez tytułu prawnego. Wyraźnie z treści powyższego przepisu wynika, że ustawodawca w tym zakresie nawiązuje, podobnie zresztą jak w o.p., do cywilistycznego kryterium podmiotów prawa. Przepis ten wskazuje zatem na trzy kategorie podmiotów, które mogą być podatnikami – (1) osoby fi-

9 Powszechnie przyznaje się podmiotowość prawnopodatkową spółce cywilnej na gruncie VAT i podatku akcyzowego, choć ostatnio pojawiają się poglądy podające w wątpliwość słuszność takiej praktyki – zob. A. Pęczek-Tofel, M.S. Fotel, Czy spółka cywilna jest podatnikiem podatku VAT?, „Monitor Podatkowy” 2009, nr 1, s. 50–53.

zyczne, (2) osoby prawne oraz (3) jednostki organizacyjne. Nie jest natomiast odrębną kategorią elementu podmiotowego „spółka nieposiadająca osobowości prawnej”. Do takiej konstatacji uprawnia użyty przez normodawcę w art. 3 ust. 1 u.p.o.l. zwrot „w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej”, który odnosi się do jednostek organizacyjnych. Nie powinno zatem budzić wątpliwości, że spółka nieposiadająca osobowości prawnej musi być jednostką organizacyjną. Dlatego też, aby możliwe było uznanie spółki cywilnej za podatnika, musi się ona mieścić w jednym z tych trzech pojęć. Spółka cywilna, o czym była już mowa we wcześniejszych rozważaniach, nie jest osobą fizyczną, osobą prawną ani jednostką organizacyjną, w tym spółką niemającą osobowości prawnej.

Na tle brzmienia art. 3 ust. 1 u.p.o.l. w orzecznictwie sądowoadministracyjnym zarysowały się dwa przeciwstawne poglądy.

3.1. Spółka cywilna jako podatnik podatku od nieruchomości

Zgodnie z pierwszym z poglądów spółka cywilna, jako jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Powyższy pogląd został wyrażony przez Naczelny Sąd Administracyjny jeszcze na podstawie starych, już nieobowiązujących przepisów: ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu obowiązującym przed 2003 r., kodeksu cywilnego oraz kodeksu handlowego. Wskazać w tym zakresie należy chociażby na uchwałę 5 sędziów NSA z 1 lipca 2002 r., sygn. akt FPK 4/02,¹⁰ w której sąd stwierdził, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych jednoznacznie w art. 2 ust. 1 stanowi, że podatnikami w podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. Spółka cywilna jest jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej. Wobec tego spółce cywilnej jako organizacji wspólników, a nie wspólnikom, przyznano podmiotowość podatkowoprawną. Podobnie wypowiedział się NSA w wyroku z 31 maja 2005 r. w sprawie sygn. akt FSK 567/04¹¹, wskazując, że decyzja określająca podatek od nieruchomości winna być skierowana do spółki cywilnej. Skoro ustawodawca wprost uznał za podmiot gospo-

10 ONSA 2003, nr 2, poz. 51, „Monitor Prawniczy” 2002, nr 17, poz. 771 oraz Lex nr 78473.

11 „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2007, nr 3, poz. 51 oraz Lex nr 273825.

darczy spółkę prawa cywilnego, jako jednostkę gospodarczą, a nie poszczególnych wspólników tej spółki. Wobec tego to spółce cywilnej, jako organizacji wspólników, a nie wspólnikom normodawca przyznał podmiotowość podatkowoprawną.

Wśród wyroków zapadłych na tle obowiązujących przepisów u.p.o.l. na uwagę zasługuje przede wszystkim wyrok NSA z 25 kwietnia 2008 r., sygn. akt II FSK 226/07,¹² w którym sąd dokonał pogłębionej wykładni art. 3 ust. 1 u.p.o.l., opierając się na autonomii prawa podatkowego. Wskazał, że dokonując racjonalnej wykładni prawa podatkowego, założyć niezbędnie należy, że stanowiąc je, ustawodawca znał inne gałęzie prawa, a w szczególności prawo cywilne. Znał własne wcześniejsze unormowania w przedmiocie własności, współwłasności i posiadania, wiedział, że, na podstawie art. 861, art. 862, art. 863 kc. własność i inne prawa majątkowe wniesione przez wspólników spółki cywilnej lub nabyte w czasie trwania spółki wchodzą w skład majątku wspólnego wspólników.¹³ W tym kontekście nieuzasadniona i niewynikająca z treści interpretowanego prawa byłaby konstatacja, że w obszarze unormowania art. 3 ust. 1 u.p.o.l. ustawodawca, dokonując rozdzielenia pojęć nabycia praw i posiadania przez wspólników oraz włączenia ich do wykorzystania dla celów spółki do majątku wspólnego wspólników, to ostatnie zagadnienie całkowicie przeoczył. Spółka cywilna, chociaż nie posiada osobowości prawnej, jest powszechnie uznawana za korporację, to jest zrzeszenie osób mające na celu realizację określonych wspólnych zadań. Spółka cywilna stanowi określoną organizację, a więc jest zindywidualizowaną i konkretną jednostką organizacyjną. W ramach spółki cywilnej może funkcjonować przedsiębiorstwo w rozumieniu kodeksu cywilnego, prowadzone w celach zarobkowych. Majątek spółki cywilnej, o którym mowa w art. 863 kc., a także w innych przepisach dotyczących umowy spółki, jest majątkiem wspólnym wspólników. Jest to wszakże majątek wyodrębniony od majątków osobistych wspólników. Wspólność majątku wspólników jest wspólnością łączną (tzw. wspólność do niepodzielnej ręki) i tworzy określoną współwłasność łączną. Jeżeli nawet z odpowiednich prze-

12 Wyrok dostępny w bazie <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl> oraz programie Lex nr 565680.

13 Por. szerszą charakterystykę majątku wspólnego wspólników spółki cywilnej, [w:] Kodeks cywilny. Komentarz, t. II, praca zbiorowa pod red. K. Pietrzykowskiego, Warszawa 1998, s. 500–503.

pisów normujących działalność gospodarczą może wynikać, że przedsiębiorcą nie jest spółka cywilna, ale jej wspólnicy, to i tak nie będzie to działalność poszczególnego, wyodrębnionego i wyabstrahowanego od spółki wspólnika, ale działalność gospodarczą wszystkich wspólników danej spółki cywilnej, określona jej konkretną umową oraz zindywidualizowaną organizacją, strukturą, wykorzystywanym majątkiem, celem i przedmiotem działalności. Zdaniem NSA statuowanie odpowiedzialności podatkowej spółki cywilnej na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a. u.o.p.l., przy uwzględnieniu, że posiadanie, do którego przepis ten się odwołuje, wykonywane jest przez wspólników, a nie spółkę, stanowi w tym bezpośrednio zakresie przejaw dopuszczalnej autonomii prawa podatkowego, który jednak w szerszym kontekście uzasadniony jest także cechami i charakterem prawnym spółki cywilnej jako korporacji, zrzeszenia, jednostki organizacyjnej osób, działających w jej ramach wspólnie, również na bazie wykorzystywanego na zasadzie współwłasności łącznej majątku, w tym praw do przedmiotów podatku od nieruchomości, dla osiągnięcia określonych celów spółki. NSA podkreślił, że znając i tworząc prawo podatkowe oraz posiadając wiedzę i świadomość w przedmiocie unormowań prawa cywilnego dotyczących spółki cywilnej i – w ich kontekście – własności, współwłasności czy posiadania, ustawodawca, konstruując normy art. 3 ust. 1 i art. 6 ust. 9 u.p.o.l., mógł posłużyć się znaczącym pojęciowo sformułowaniem „wspólnicy spółki cywilnej” lub „wspólnicy spółki niemającej osobowości prawnej”, czego jednak nie uczynił, stanowiąc jednoznacznie o „jednostkach organizacyjnych, w tym spółkach nieposiadających osobowości prawnej” i obejmując tym zakresem regulacji niewątpliwie również spółki cywilne jako spółki osobowe nieposiadające osobowości prawnej. Przypomnieć w tym miejscu także należy, że wykorzystywane w tekstach prawnych terminy „spółka cywilna” i „wspólnik, wspólnicy spółki cywilnej” nie są semantycznie i pojęciowo tożsame oraz że przedmiotem analizowanych unormowań jest odpowiedzialność podatkowa spółki cywilnej, a nie jej reprezentacja (przez wspólników) w rozważanym zakresie.

W podobnym tonie wypowiedział się WSA w Krakowie w wyroku z dnia 3 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 1601/08,¹⁴ podkreślając,

14 Wyrok dostępny w bazie <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl> oraz programie Lex nr 490846.

że prawo podatkowe charakteryzuje się swoistą autonomią, co oznacza, że pewne uregulowania mogą pozostawać w opozycji do instytucji prawa cywilnego. Spółka cywilna, chociaż nie posiada osobowości prawnej, jest powszechnie uznawana za korporację, to jest zrzeszenie osób mające na celu realizację określonych wspólnych zadań. Spółka cywilna stanowi określoną organizację, a więc jest zindywidualizowaną i konkretną jednostką organizacyjną. W ramach spółki cywilnej może funkcjonować przedsiębiorstwo w rozumieniu kodeksu cywilnego, prowadzone w celach zarobkowych. Dlatego też statuowanie odpowiedzialności podatkowej spółki cywilnej na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l., przy uwzględnieniu, że posiadanie, do którego przepis ten się odwołuje, wykonywane jest przez wspólników, a nie spółkę, stanowi w tym bezpośrednio zakresie przejaw dopuszczalnej autonomii prawa podatkowego, który jednak w szerszym kontekście uzasadniony jest także cechami i charakterem prawnym spółki cywilnej jako korporacji, zrzeszenia, jednostki organizacyjnej osób, działających w jej ramach wspólnie, również na bazie wykorzystywanego na zasadzie współwłasności łącznej majątku, w tym praw do przedmiotów podatku od nieruchomości, dla osiągnięcia określonych celów spółki. – w tym zakresie Sąd odwołał się ww. cytowanego wyroku NSA z 25 kwietnia 2008 r., sygn. akt II FSK 226/07. Także w wielu innych wyrokach wojewódzkich sądów administracyjnych wyrażono podobny pogląd, nie poddając jednak głębszej analizie instytucji spółki cywilnej – np. wyrok WSA w Poznaniu z 29 listopada 2006 r., sygn. akt I SA/Po 676/06, WSA w Gdańsku z 19 stycznia 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 1014/10, WSA w Olsztynie z 7 lutego 2013 r., sygn. akt I SA/Ol 679/12, WSA w Gliwicach z 25 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Gl 207/13, czy też wyrok WSA w Rzeszowie z 16 lipca 2014 r., sygn. akt I SA/Rz 388/14.¹⁵ W uzasadnieniach powyższych wyroków przewija się ogólne sformułowanie, że orzecznictwo sądowe jednolicie wskazuje spółkę cywilną jako podatnika podatku od nieruchomości.

15 Wszystkie wyroki dostępne w bazie <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl>

3.2. Wspólnicy spółki cywilnej jako podatnicy podatku od nieruchomości

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym funkcjonuje również pogląd przeciwny, wskazujący, że to nie spółka cywilna, lecz wspólnicy takiej spółki powinni być podatnikami podatku od nieruchomości. Wskazać w tym miejscu należy chociażby na wyrok WSA w Poznaniu z 23 maja 2007 r., sygn. akt I SA/Po 172/07,¹⁶ w którym wskazano, że w doktrynie i orzecznictwie utrwalił się pogląd, że spółka cywilna nie tylko nie ma osobowości prawnej (por. uzasadnienie uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 31 marca 1993 r., sygn. akt III CZP 176/92, OSNCP 1993, nr 10, poz. 171), ale także nie ma zdolności prawnej w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej (por. uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 26 stycznia 1996 r., sygn. akt III CZP 111/95, (OSNC 1996, nr 5, poz. 63). Istota spółki cywilnej wyczerpuje się w wielostronnym stosunku zobowiązaniowym łączącym wspólników. Na gruncie prawa prywatnego spółka cywilna nie może być właścicielem, użytkownikiem wieczystym lub posiadaczem nieruchomości. W przypadku umowy najmu przedmiot najmu zostaje oddany do używania nie spółce cywilnej, lecz jej wspólnikom. Mamy wówczas do czynienia z swoistego rodzaju formą współposiadania. Z treści art. 3 ust. 1 u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym w 2005 r. wynika, że podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej. Wymienienie w katalogu podatników podatku od nieruchomości spółek nieposiadających osobowości prawnej mogłoby sugerować, że spółka cywilna też jest podatnikiem tego podatku. Taka wykładnia byłaby całkowicie sprzeczna z wyżej zaprezentowaną istotą spółki cywilnej na gruncie prawa cywilnego. Mając na uwadze wyżej wskazaną okoliczność, że spółka cywilna nie może być właścicielem, użytkownikiem ani posiadaczem nieruchomości oraz przyjmując racjonalność ustawodawcy, należy stwierdzić, że podatnikiem nie jest spółka, ale „zespół wspólników” występujący jako współwłaściele lub współposiadacze. Taka sytuacja będzie miała miejsce również wówczas, gdy reprezentujący spółkę cywilną wspólnicy zawrą

16 Wyrok dostępny w bazie <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl>, Lex nr 1004569.

umowę najmu nieruchomości stanowiącej własność jednostki samorządu terytorialnego. Współposiadaczami są wówczas wszyscy wspólnicy spółki cywilnej i to na nich zgodnie z art. 3 ust. 4 u.p.o.l. spoczywa solidarnie obowiązek zapłaty podatku. Pogląd powyższy został potwierdzony w nowszym orzeczeniu WSA w Poznaniu z 19 listopada 2013 r., sygn. akt III SA/Po 613/13,¹⁷ w którym sąd dodatkowo przypomniał, że takie usytuowanie spółki cywilnej rozumiane jako „zespół wspólników” obowiązuje także na podstawie przepisów prawa publicznego, dotyczącego działalności gospodarczej. W art. 2 ust. 3 ustawy z dnia 19 listopada 1999 r. – Prawo działalności gospodarczej wskazano, że za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej. Identyczne w warstwie normatywnej rozwiązanie znalazło się w art. 4 ust. 2 u.s.d.g. Wskazano tam, że za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej. Spółka cywilna jest więc wyłącznie stosunkiem obligacyjnym i z kręgu przedsiębiorców jednoznacznie wyeliminowano spółkę cywilną, kwalifikując do tego grona wyłącznie jej wspólników. Prawodawstwo definitywnie wykluczyło możliwość występowania w obrocie gospodarczym spółki cywilnej jako samodzielnego podmiotu (jednostki gospodarczej). Spółka ta nie ma oczywiście osobowości prawnej, a nadto regulacje żadnej ustawy nie przyznają jej również i zdolności prawnej (jak np. odnośnie do spółek osobowych). Spółka cywilna nie jest zatem również „ułamną osobą prawną”. *De lege lata* jest ona wyłącznie stosunkiem obligacyjnym powstałym na mocy zawartej przez jej wspólników umowy (uregulowanej w art. 860 kc.). Spółka cywilna nie jest strukturą organizacyjną – jednostką gospodarczą. Spółka cywilna nie ma swego majątku, a działalność gospodarcza (w ramach tej spółki) jest prowadzona z wykorzystaniem majątku wspólnego wspólników, który został wniesiony „do spółki” (art. 861 i 862 kc.).

Na brak podstaw do przypisania podmiotowości prawnopodatkowej spółce cywilnej w podatku od nieruchomości zwrócił uwagę także S. Presnarowicz, jako autor zdania odrębnego od poglądu wyrażonego w wyroku NSA z 25 kwietnia 2008 r., sygn. akt II FSK 226/07. Zaznaczył w nim, kwestionując w tym zakresie przyjętą przez skład sę-

17 Wyrok dostępny w bazie <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl>, Lex nr 1411601.

dziowski wykładnię art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. opartą o autonomię prawa podatkowego, że spółka cywilna nie jest ani osobą fizyczną, ani osobą prawną, ani jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej. Opierając się na orzecznictwie SN, przyjął, że spółka cywilna nie ma osobowości prawnej, lecz jest wielostronnym stosunkiem zobowiązaniowym łączącym wspólników. Spółce cywilnej nie została przyznana nawet zdolność prawna, co skutkuje tym, że nie można jej zaliczyć nawet do jednostek organizacyjnych w rozumieniu art. 33¹ kc.

Przypisując podmiotowość prawną wspólnikom spółki cywilnej, a nie spółce cywilnej, na ciekawą kwestię zwrócił uwagę WSA w Warszawie w kilku wyrokach wydanych w dniu 29 września 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 270–274/11.¹⁸ Wskazał on, podobnie jak WSA w Poznaniu, że spółka cywilna, nie posiadając zdolności prawnej, nie może być podmiotem praw i obowiązków na gruncie prawa cywilnego. Oznacza to, że spółka cywilna, która nie może być ani właścicielem, ani posiadaczem samoistnym, ani użytkownikiem wieczystym nieruchomości, w konsekwencji nie może zostać uznana za podatnika podatku od nieruchomości. Podatnikami tego podatku będą jej wspólnicy posiadający tytuł prawny do nieruchomości lub obiektów budowlanych. Użyte w u.p.o.l. terminy, tj. właściciel, posiadacz samoistny oraz użytkownik wieczysty powinny być, zgodnie z zasadą jednolitości systemu prawa, rozumiane tak, jak wynika to z definicji zawartych w kodeksie cywilnym (por. G. Dudar, L. Etel, Komentarz do art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, [w:] L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny, podatek leśny, Warszawa 2008). WSA w Warszawie zaznaczył dodatkowo, że w judykaturze można znaleźć wypowiedzi przyznające spółce cywilnej status podatnika podatku od nieruchomości, niemniej jednak sformułowane one zostały na gruncie przepisu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l., w którym za podatnika tego podatku uważa się posiadacza nieruchomości [...] stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Nieruchomości Rolnych lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości (por. wyroki NSA z dnia 25 kwietnia 2008 r., sygn. akt

18 Wyroki dostępne w bazie <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl>, Lex nr 1087776.

II FSK 228/07 oraz II FSK 226/07, wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 września 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 376/10). Jednocześnie wskazał, że także na tle analizowanego przepisu brak jest jednolitego stanowiska, o czym świadczy fakt, że do ww. wyroków NSA zgłoszone zostały zdania odrębne, w których poddano krytyce pogląd o prawnopodatkowej podmiotowości spółki cywilnej na gruncie przepisów o podatku od nieruchomości.

Wydaje się zatem, choć nie wynika to bezpośrednio z treści analizowanego wyroku, że WSA w Warszawie chciał zwrócić uwagę, że tak naprawdę orzecznictwo sądowoadministracyjne, w szczególności NSA, nie wypowiedziało się co do podmiotowości podatkowej spółki cywilnej jako ewentualnego właściciela, użytkownika wieczystego czy posiadacza samoistnego gruntów lub obiektów budowlanych, a jedynie w kwestii posiadania zależnego nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Zatem spółka cywilna, w świetle pierwszego z poglądów, jest podatnikiem podatku od nieruchomości jako posiadacz zależny, co nie oznacza, że będzie nim jako właściciel, użytkownik wieczysty czy posiadacz samoistny. Zaznaczyć należy, że WSA w Warszawie konsekwentnie wskazuje, że podatnikami podatku od nieruchomości są wspólnicy spółki cywilnej a nie sama spółka – taki pogląd został zaprezentowany m.in. w wyrokach z 14 maja 2014 r., sygn. akt VII SA/Wa 233–234/14.

4. Podsumowanie

Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych w kwestii podmiotowości podatkowej spółki cywilnej w podatku od nieruchomości prowadzi do wniosku, że praktycznie wszystkie składy sędziowskie zgadzają się, że na gruncie prawa cywilnego spółka cywilna nie ma osobowości prawnej. Niestety, na powyższym stwierdzeniu zgodność się kończy, bowiem w aspekcie podatkowym zarysowują się dwa przeciwstawne stanowiska. Zgodnie z pierwszym z nich, opartym na autonomii prawa podatkowego, fakt, że spółka cywilna nie ma osobowości prawnej, a w konsekwencji zdolności sądowej, nie stoi na przeszkodzie do przyjęcia, że może być podatnikiem podatku od nieruchomości, bowiem tak można wyczytać z treści art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. Pogląd ten

opiera się na założeniu, że spółka cywilna jest jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, a skoro tak, to jest wymieniona w art. 3 ust. 1 u.p.o.l. Ponadto wskazuje się, zakładając racjonalność ustawodawcy, że gdyby wolą ustawodawcy było opodatkowanie współników spółki cywilnej, a nie samej spółki, wówczas taki zapis znalazłby się w treści u.p.o.l. Wydaje się jednak, w mojej ocenie, że powyższy pogląd pozostaje w sprzeczności z art. 7 § 2 o.p. w zw. z art. 3 ust. 1 u.p.o.l., bowiem spółka cywilna, nie będąc jednostką organizacyjną, nie została w sposób jasny i precyzyjny wskazana w u.p.o.l. jako podatnik podatku od nieruchomości. Z kolei według przeciwnego poglądu, do którego również ja się przychylam,¹⁹ autonomia prawa podatkowego nie uzasadnia w analizowanym przypadku odstąpienia od cywilistycznego rozumienia istoty spółki cywilnej. Skoro spółka cywilna nie jest osobą prawną, jak również jednostką organizacyjną (spółką) nieposiadającą osobowości prawnej, nie mieści się w katalogu podmiotów wymienionych w art. 3 ust. 1 u.p.o.l. Nie posiadając zdolności prawnej, nie może nabyć w swoim imieniu żadnego prawa, w tym własności nieruchomości, użytkowania wieczystego, a nawet posiadania nieruchomości lub obiektu budowlanego. W konsekwencji nie może być uznana za podatnika podatku od nieruchomości. Podatnikami będą wyłącznie wspólnicy takiej spółki jako współwłaściciele lub współposiadacze przedmiotu opodatkowania wchodzącego do majątku spółki lub też użytkowanego przez spółkę.

Brak jednolitości orzecznictwa sądów administracyjnych w kwestii podmiotowości podatkowej spółki cywilnej skutkuje nie tylko tym, że organy podatkowe nie wiedzą, w jaki sposób wyliczać podatek od nieruchomości względem nieruchomości znajdujących się w użytkowaniu spółek cywilnych, czy żądać w takich sytuacjach informacji czy deklaracji na podatek, czy wydawać decyzje określające czy też ustalające wysokość zobowiązania podatkowego. Brak ugruntowanego poglądu w tym zakresie skutkuje także wydawaniem często wewnętrznie sprzecznych wyroków przez same sądy. Wskazać w tym miejscu można chociażby wyrok WSA w Gliwicach z 15 kwietnia 2013 r., sygn. akt

19 G. Dudar, Spółka cywilna jako podmiot podatku od nieruchomości – glosa krytyczna do wyroku WSA w Krakowie z 3 marca 2009 r., I SA/Kr 1601/08, „Finanse Komunalne” 2010, nr 4, s. 69–76.

I SA/GI 206/13,²⁰ w którym sąd zaakceptował stanowisko organów podatkowych, że podatnikiem podatku od nieruchomości jest spółka cywilna, jednocześnie stwierdzając, że w sprawie nie było sporne, że zarówno użytkowanie wieczyste gruntów, jak również prawo własności budynków i budowli przysługuje wspólnikom takiej spółki. Powyższy pogląd w mojej ocenie jest nie do pogodzenia z treścią art. 3 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l., gdzie wyraźnie wskazuje się, że obowiązek podatkowy ciąży na właścicielach i użytkownikach wieczystych.

Analiza powyższych, przykładowych wyroków dotyczących podmiotowości spółki cywilnej w podatku od nieruchomości prowadzi do konkluzji, że mimo obowiązywania przez ponad 10 lat, praktycznie w niezmienionym brzmieniu przepisów art. 3 ust. 1 u.p.o.l. oraz przez 18 lat art. 7 § 1 i 2 o.p. sądy administracyjne nie są w stanie wypracować jednolitego stanowiska w tak kluczowej kwestii, jaką jest określenie podatnika podatku od nieruchomości. Niewątpliwie taka sytuacja nie jest właściwa i powinno się podjąć zdecydowane kroki celem ujednolicenia orzecznictwa sądów w tym zakresie. Wydaje się, że najrozsądniejszym wyjściem jest wystąpienie przez sędziów orzekających w konkretnej sprawie, na podstawie art. 187 § 1 p.p.s.a., z zagadnieniem prawnym budzącym poważne wątpliwości do poszerzonego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego celem podjęcia uchwały zmierzającej do usunięcia rozbieżności w orzecznictwie. Z pewnością taka uchwała, mimo nieposiadania charakteru wiążącego w innych sprawach, stanowiłaby wzorzec rozstrzygania nie tylko dla innych składów sędziowskich sądów administracyjnych, ale również wzorzec właściwego postępowania dla samorządowych organów podatkowych.

POŚREDNI ZAKAZ REFORMATIONIS IN PEIUS – ASPEKT ZGODNOŚCI Z KONSTYTUCJĄ RP

Ireneusz Krawczyk

1. Zasada niepogarszania sytuacji podmiotu, który korzysta ze środków zaskarżenia (zakaz *reformationis in peius*), jest ważnym elementem każdej procedury administracyjnej czy sądowej. Bezpośredni zakaz *reformationis in peius* dotyczy niepogarszania sytuacji podmiotu przez organ, który rozpoznaje środek zaskarżenia. Zakaz *reformationis in peius* na gruncie postępowania podatkowego statuuje art. 234 o.p. Podstawowym celem przytoczonej wyżej zasady jest stworzenie stanu zapewnianającego stronie „bezpieczeństwo” wniesienia środka prawnego, poprzez wyeliminowanie lub zmniejszenie obawy przed możliwością pogorszenia swojej sytuacji w danym postępowaniu. Prawo do takiego bezpiecznego, w poczuciu podmiotu odwołującego się, wniesienia środka prawnego nie powinno być niczym skrzępowane. Oznacza to między innymi, iż regulacja prawna instytucji odwołania powinna być tak skonstruowana, aby nie powodować u strony z niej korzystającej obawy przed pogorszeniem sytuacji, która została ukształtowana w treści decyzji wydanej przez organ I instancji.

Jak wskazuje się w literaturze, istotą zakazu *reformationis in peius*, jako instytucji występującej na gruncie wielu procedur uregulowanych w polskim systemie prawnym, jest ustanowienie ważnej gwarancji procesowej dla strony wnoszącej środek zaskarżenia, że w wyni-

ku wniesienia tego środka jej sytuacja prawna nie ulegnie pogorszeniu.¹ Wprowadzenie tej gwarancji ma na celu zapobieżenie ewentualnej rezygnacji przez stronę ze skorzystania z zagwarantowanego jej prawa do sądu. Zdaniem T. Wosia „u podstaw tego zakazu leży założenie, iż sytuacja skarżącego nie może ulec pogorszeniu na skutek wniesienia przez niego środka odwoławczego. Jego celem jest więc zapobieganie sytuacjom, w których strona, niezadowolona z orzeczenia, jej zdaniem nieprawidłowego lub niesłusznego, rezygnowałaby z jego zaskarżenia w obawie, że w razie nieuwzględnienia jej wniosków sytuacja jej ulegnie jeszcze dalszemu pogorszeniu”.²

Regulacja zawarta w art. 234 o.p. jest jednak niepełna. Pomija ona bowiem całkowicie tematykę pogarszania sytuacji podatnika przez organ podatkowy ponownie rozpatrujący sprawę, szczególnie po orzeczeniu kasacyjnym sądu administracyjnego, czyli tzw. pośredni zakaz *reformationis in peius*.

2. W obecnym stanie prawnym w przypadku, w którym skarga na decyzję ostateczną okaże się skuteczna i podatnik wykaże przed sądem bezprawność decyzji ostatecznej, w wyniku ponownego rozpoznania sprawy obowiązujące regulacje zezwalają organom podatkowym, aby ponowny wymiar był wyższy niż wynikający z decyzji ostatecznej. W sposób bezpośredni powoduje to, że sytuacja podatnika ulega pogorszeniu w wyniku wniesionych na skutek jego wyłącznej aktywności środków zaskarżenia. W przypadku z kolei rozpoznawania środków zaskarżenia od decyzji nieostatecznej, taka sytuacja nie może mieć miejsca ze względu na obowiązywanie zakazu *reformationis in peius* na gruncie postępowania podatkowego. Brak regulacji, która chroniłaby podatnika przed pogorszeniem jego sytuacji w wyniku wniesienia środków zaskarżenia do sądu administracyjnego, powoduje i ten skutek, że korzystanie ze środków zaskarżenia do sądu administracyjnego jest obarczone dodatkowym ryzykiem negatywnych następstw rozpatrzenia środków zaskarżenia na korzyść podatnika. Okazuje się bowiem, że brak tych regulacji w zasadzie nie ogranicza organów po-

1 Por. K. Gruszecki, Obowiązywanie zakazu „*reformationis in peius*” w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, „Państwo i Prawo” 1998, nr 3, s. 27.

2 T. Woś, [w:] Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, pod red. T. Wosia, Warszawa 2005, s. 437–438.

datkowych w podwyższeniu wymiaru, a nawet więcej, czyni te organy beneficjentami własnych bezprawnych działań. Organy te bowiem nie mogłyby zmienić decyzji ostatecznej, gdyby nie skuteczna skarga podatnika na decyzję, która jest niezgodna z prawem. Ostatecznie okazuje się, że podatnik nie wniósł skargi we własnym interesie tylko w interesie organów podatkowych. Stanowi to jaskrawe zaprzeczenie zasady *reformationis in peius*, rozumianej jako zakaz pogarszania sytuacji podatnika w wyniku rozpoznania wniesionych przez niego (i na jego korzyść) środków zaskarżenia. Brak regulacji w zakresie ochrony podatnika przed określeniem zobowiązania podatkowego w wyższym wymiarze niż przed uruchomieniem środka zaskarżenia powoduje, że interes budżetu w postaci wpływów podatkowych jest faworyzowany kosztem interesu prywatnego, który ma silne podstawy konstytucyjne (ochrona własności w demokratycznym państwie prawnym w związku z zasadą zaufania do organów państwa oraz zasada niecierpania przez państwo korzyści z bezprawnego działania organów państwa i prawo do sądu).

3. Brak pośredniego zakazu *reformationis in peius* musi dziwić w kontekście zmian prawodawczych. Należy tu wskazać na uchylony przez art. 6 pkt 5 ustawy z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce³ z dniem 1 stycznia 2013 r., art. 230 o.p. Przepis ten pozwalał na dokonywanie przez organy odwoławcze tzw. wymiaru uzupełniającego. Instytucja ta polegała na tym, iż w sytuacji gdy zobowiązanie podatkowe zostało ustalone w wysokości niższej od należnej, organ odwoławczy w toku postępowania odwoławczego mógł zwrócić sprawę organowi pierwszej instancji w celu dokonania wymiaru uzupełniającego poprzez zmianę decyzji wydanej w pierwszej instancji.

Likwidacja przez ustawodawcę wymiaru uzupełniającego, połączona z brakiem regulacji dotyczącej pośredniego zakazu *reformationis in peius* powoduje, że istnieje obecnie zasadnicza nierówność pomiędzy podatnikami, którzy skarżą decyzję w drodze odwoławczej i w drodze skargi do sądu administracyjnego. Nierówność ta polega na tym, że w zależności od stadium sprawy (tryb odwoławczy, skarga do

3 Dz.U. poz. 1342.

sądu administracyjnego) ochrona przed pogorszeniem sytuacji odwołującego się (skarżącego) jest rażąco nierówna.

Należy zatem rozważyć, czy stan taki nie narusza praw i wolności wyrażonych w Konstytucji RP.

W pierwszej kolejności należy wykluczyć, że stan obecny jest celowym zabiegiem ustawodawcy. Ustawodawca zdecydował się na uregulowanie zakazu *reformationis in peius* w ograniczonym niekonstytucyjnym zakresie, którego źródłem jest art. 234 o.p. Przepisy te przyznają podatnikowi określone gwarancje procesowe, lecz czynią to w sposób niepełny, naruszający konstytucyjne normy wynikające z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 oraz art. 45 ust. 1. Nie dochodzi zatem do świadomego pozostawienia przez ustawodawcę w całości poza regulacją ustawową kwestii zakazu pogarszania sytuacji podatnika (odnośnie do elementu świadomego pozostawienia przez ustawodawcę poza uregulowaniem danej kwestii).⁴ Zakaz ten jest ujęty w przepisach postępowania art. 234 o.p., które w każdym przypadku postępowania podatkowego są brane pod uwagę przez organ podatkowy i stanowią jedną z podstaw każdej decyzji podatkowej, wydawanej po uchyleniu wcześniejszej decyzji przez sąd administracyjny. Problem konstytucyjny polega jednak na tym, że aktualna konstrukcja normatywna tych przepisów pozwala na drastyczne pogorszenie sytuacji podatnika, które jest efektem jego aktywności (zakwestionowania legalności decyzji administracyjnej) i stwierdzenia przez sąd administracyjny niezgodności z prawem decyzji wymiarowej.

Analiza art. 234 o.p. pozwala na jednoznaczną konstatację, że to treść tych przepisów (czy bardziej precyzyjnie – deficyty tej treści) może być bezpośrednią i wyłączną przyczyną ostatecznego ukształtowania przez organy państwa sytuacji podatnika i tym samym źródłem naruszenia jego konstytucyjnych wolności i praw.

Pierwszym z nich jest nieuprawniona ingerencja w prawo własności przez unormowanie pozwalające na drastyczne pogarszanie sytuacji podatnika (art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji RP). Drugim jest natomiast stworzenie przez ustawodawcę pozoru prawa do sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP).

4 Zob. wyrok TK z dnia 24 września 2001 r., sygn. akt SK 22/01.

W zakresie naruszenia pierwszego ze wskazanych praw podmiotowych należy podkreślić, że nie jest kwestionowany fakt, że płacenie podatków i ponoszenie innych danin publicznych jest konstytucyjnym obowiązkiem jednostek. Ustanowienie prawidłowego formalnie i materialnie podatku nie jest zatem niekonstytucyjną ingerencją w prawa majątkowe podatnika. Obowiązki daninowe mają bowiem charakter stały, powszechny i nieprzerwany, a to w konsekwencji oznacza, że ciężary te ze swej istoty i natury zawsze wkraczają w prawo własności. Ustawodawca korzysta w tym zakresie z większej swobody regulacyjnej – sama Konstytucja RP ogranicza możliwość pełnej czy absolutnej ochrony praw, o których mowa w art. 64 Konstytucji RP, ale jedynie w odniesieniu do prawidłowo określonego w ustawie obowiązku ponoszenia podatków.

Wymaga zatem podkreślenia, że regulacje dotyczące podatków w pewnych wypadkach mogą prowadzić do nadmiernej ingerencji w konstytucyjne prawa podmiotowe jednostek. Dla wykazania tego faktu konieczne jest udowodnienie, że prawodawca przekracza konstytucyjnie dopuszczalne granice przewidziane dla stanowienia obowiązków o charakterze publicznoprawnym. Z taką nadmierną ingerencją w prawo własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji RP) można mieć natomiast do czynienia w sytuacji ustanowienia obowiązku przeczącego konstytucyjnej zasadzie zaufania obywatela do państwa i stanowionego przezeń prawa oraz regule bezpieczeństwa prawnego (art. 2). Bez wątplenia natomiast na zaufanie obywatela do państwa i stanowionego przezeń prawa składa się m.in. zakaz *reformationis in peius*. Przedstawione w dalszej części artykułu argumenty na rzecz niekonstytucyjności art. 234 o.p. prowadzą do jednoznacznego wniosku, że wykazany został rzeczywisty związek między realizacją obowiązku podatkowego a nielegitymowaną ingerencją prawodawcy w sferę prawa własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji RP).

Warto także zwrócić uwagę na rozstrzygnięcie TK z dnia z 13 października 2008 r.⁵ Zauważono w nim, że Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie rozważał, czy art. 64 Konstytucji RP może stanowić adekwatny wzorzec kontroli przepisów z dziedziny prawa daninowego, przyjmując konsekwentnie, że nie jest ingerowaniem w sferę prawa własności (nie

5 Wyrok TK z dnia z 13 października 2008 r., sygn. akt K 16/07.

jest ograniczeniem prawa własności w rozumieniu art. 64 ust. 3 Konstytucji RP) zobowiązanie odpowiednich podmiotów do ponoszenia określonych ciężarów finansowych (danin) na cele publiczne. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące „równolegle” i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów. Przeciwnie – należy uznać, że przepisy Konstytucji RP, gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile zachodzi wspomniany rzeczywisty związek pomiędzy realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki proklamowanych przez Konstytucję. Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji RP obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. W analizowanym przypadku oznacza to, że kontroli konstytucyjności powinny podlegać przepisy postępowania podatkowego (art. 234 o.p.), które pozwalają na większy zakres ingerencji w prawa majątkowe podatnika (art. 64 ust. 1 Konstytucji RP) wbrew stanowiącej jeden z fundamentów demokratycznego państwa prawnego zasadzie zakazu *reformationis in peius* (art. 2 Konstytucji RP).

Warto dodać, że w najnowszym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego istnieje wyraźna tendencja do rozszerzania możliwości kwestionowania regulacji podatkowych z punktu widzenia gwarancji ochronnych, wynikających z art. 2 Konstytucji RP. W wyroku z dnia 18 lipca 2013 r.,⁶ sygn. akt SK 18/09, TK podkreślił, że zarzuty naruszenia zasad i wartości z art. 2 Konstytucji RP „mogą zostać podniesione także w skardze konstytucyjnej, gdyż – mając na uwadze, że obowiązki daninowe są zawsze korelatem ograniczeń praw i wolności – każda

6 Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09.

z tych zasad stanowi dopuszczalny wzorzec kontroli konstytucyjności prawa w tym trybie. Ustanowienie nieproporcjonalnego, niesprawiedliwego lub nierównego obciążenia daninowego jest przecież zarazem niezgodnym z Konstytucją RP ograniczeniem praw i wolności jednostki”. W przypadku regulacji prawnych analizowanych w niniejszym artykule związek ten jest bardzo dobrze widoczny.

Przez naruszenie zakazu pogarszania sytuacji jednostki w wyniku tylko i wyłącznie aktywności podatnika może bowiem – w tym samym postępowaniu podatkowym, po wyroku sądu administracyjnego uchylającym nielegalną decyzję wymiarową – dojść do wydania kolejnej decyzji, która drastycznie zwiększa kwotę podatku w stosunku do pierwszego wymiaru. Taka sytuacja jest z pewnością niedopuszczalna w demokratycznym państwie prawnym ze względu na konstytucyjną ochronę własności (art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji RP). Związek zasady państwa prawnego i wynikającego z niej zakazu *reformationis in peius* z treścią art. 64 Konstytucji RP powoduje, że zaufanie jednostki do państwa i stanowionego przezeń prawa przejawia się w tym, aby zainteresowany działał w zaufaniu, że odwołując się od decyzji wymiarowej, która okazuje się w konsekwencji nielegalna, ostateczny wymiar podatku nie przewyższy wymiaru pierwotnego.

Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 23 lipca 2013 r.,⁷ orzekając o niekonstytucyjności przepisów ustawy, wskazał, że zakaz *reformationis in peius* jest związany z koniecznością ochrony zaufania do organów państwa, a z kolei ta zasada ma swoje zakotwiczenie w art. 2 Konstytucji. Tym samym Trybunał Konstytucyjny zaaprobował jako wzorzec kontroli art. 2 Konstytucji i wywodzoną z tego przepisu zasadę zaufania jako źródło ochrony zasady *reformationis in peius*.

Z zasady państwa prawnego oraz wywodzonej z tej zasady, zasady zaufania obywateli do państwa w związku z prawem do ochrony własności można wywieść także zasadę zakazu czerpania przez państwo korzyści z bezprawnych działań organów tegoż państwa prowadzących do naruszenia prawa własności. Nie ulega bowiem wątpliwości strony skarżące, że państwo prawne to takie państwo, w którym regulacje prawne nie stanowią „zachęty” do działań bezprawnych naruszających podstawowe zasady ustrojowe. Brak postulowanych za-

7 Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt P 36/12.

sad chroniących podatnika przed pogorszeniem jego sytuacji w wyniku wniesienia środka zaskarżenia narusza także zasadę niecierpania przez państwo korzyści z bezprawnego działania jego organów. Możliwość bowiem podwyższenia wymiaru podatku jest immanentnie związana z faktem wydania bezprawnej decyzji, ponieważ tylko taka może zostać uchylona przez sąd rozpatrujący środek zaskarżenia.

5. Drugim prawem podmiotowym, które można rozważać, jest konstytucyjne prawo do sądu (art. 45 ust. 1). Jest ono jednym z fundamentalnych założeń polskiego porządku konstytucyjnego i zakłada dostęp jednostek do sądu w celu umożliwienia im obrony ich interesów przed niezawisłym organem, kierującym się wyłącznie obowiązującym prawem.

Z prawa do sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP) w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego konsekwentnie wywodzone jest prawo do właściwie ukształtowanej procedury sądowej⁸. Ten ostatni element prawa do sądu oznacza natomiast, że procesowe elementy środków odwoławczych powinny być skonstruowane tak, aby w trakcie toczącego się postępowania nie dochodziło do pogorszenia sytuacji prawnej jednostki.⁹ Dla zaistnienia prawa do sądu konieczne jest zatem, aby zainteresowany mógł zainicjować postępowanie przed sądem w obronie swego uzasadnionego interesu i aby rozpoznanie spraw przez sąd – zwłaszcza w postępowaniach o charakterze represyjnym (karne, podatkowe) – nie doprowadziło do pogorszenia jego położenia względem pierwotnych rozstrzygnięć władzy publicznej wobec jednostki.

Wskazane na wstępie regulacje dotyczące postępowania podatkowego mogą natomiast czynić iluzorycznym samo prawo do sądu i wszystkie elementy składające się na nie. Ustawodawca stworzył bowiem taką sytuację normatywną, gdy skorzystanie z możliwości sądowej kontroli legalności decyzji administracyjnej może prowadzić ostatecznie do zwiększenia wymiaru podatku. Brak wyraźnego zakazu pogarszania sytuacji podatnika odwołującego się od decyzji wymiarowej może natomiast zniechęcać do korzystania z tego prawa podmiotowego, a to powoduje, że uprawnione jest przeprowadzenie analizy na linii art. 234 o.p. – art. 45 ust. 1 Konstytucji RP.

8 Zob. wyrok TK z dnia 9 czerwca 1998 r., sygn. akt K 28/97.

9 Zob. wyrok TK z dnia 14 listopada 2007 r., sygn. akt SK 16/05.

Naruszenie prawa podmiotowego wynikającego z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP polega zatem na tym, że ustawodawca doprowadził do tak istotnego zawężenia możliwości realizacji prawa do sądu, że w istocie prowadzi to do powstania swoistego *nudum ius* – prawa, które w pewnych okolicznościach może okazać się iluzoryczne i bezprzedmiotowe. Mając świadomość i działając w obawie, że ostateczna decyzja wymiarowa może przekraczać wymiar pierwotny, jednostka nie będzie bowiem korzystała z prawa do sądowej weryfikacji legalności takiej decyzji administracyjnej.

Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania nie jest jedną zasadą, która musi być brana pod uwagę przy ocenie regulacji dotyczących wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Ostatnie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, układające się już w linię orzeczniczą, wyraźnie wskazują, że zgodne z Konstytucją RP są takie sytuacje, których ochronie podlega majątek podatnika nabyty w wyniku przedawniania zobowiązania podatkowego.¹⁰ Zatem z zasadą powszechności opodatkowania nie wchodzi w konflikt zasada ochrony majątku podatnika, nabytego nawet na skutek niezapłacenia należnego podatku. Zasada ochrony majątku musi być także rozpatrywana łącznie z zasadami wynikającymi z art. 2 Konstytucji RP. Tymi konkretnymi zasadami są: zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przezeń prawa, reguła bezpieczeństwa prawnego oraz zasada nieczepiania korzyści przez państwo z bezprawnego działania jego organów. Zasadne jest domaganie się, aby istniała reguła prawna, która zwolni ją z obowiązku zapłaty podatku i ograniczy ten podatek do kwoty wynikającej z decyzji ostatecznej. Domaganie się istnienia takiej reguły nie prowadzi do twierdzenia, że podatnik nie powinien płacić podatku w ogóle. Stanowisko zaprezentowane w niniejszym artykule stanowi właśnie balans pomiędzy wartością konstytucyjną, jaką jest powszechność opodatkowania i stabilność budżetu a prawem podatnika do nieponoszenia konsekwencji w postaci zwiększenia obciążeń podatkowych w przypadku, gdy inicjuje on (i to skutecznie) środki kontroli prawidłowości ostatecznej decyzji administracyjnej. W takim przypadku podatnik powinien być pewien, że wysokość podatku nie przewyż-

10 Zob. postanowienie TK z 10 lipca 2012 r. sygn. akt SK 26/10 oraz wyrok TK z dnia 19 czerwca 2012 sygn. akt P 41/10.

szy tego, który wynikał z decyzji ostatecznej. Z jednej bowiem strony organy państwa mają pełną swobodę w określeniu wysokości zobowiązania podatkowego przez organ I instancji. Organ pierwszej instancji powinien urzeczywistnić obowiązek podatkowy w drodze wydania decyzji administracyjnej w jak najpełniejszym zakresie. Strona ma w takim postępowaniu prawo (a nie obowiązek) do czynnego udziału. To na organie podatkowym ciąży ciężar dowodzenia i prowadzenia postępowania podatkowego. Nie można tracić z pola widzenia, że w pewnych określonych przez prawo podatkowe przypadkach podatnik może zostać także przymuszony do aktywnego udziału w takim postępowaniu. Oczywiście granicą takiego udziału jest brak obowiązku wskazywania faktów, które są dla niego niekorzystne. Rezultatem braku aktywności podatnika może być co najwyżej taki skutek, że nie udowodni on okoliczności dla siebie korzystnych i ostaną się twierdzenia organu podatkowego. Zatem organ podatkowy pierwszej instancji po raz pierwszy rozpatrujący sprawę nie może być niczym ograniczony w urzeczywistnianiu obowiązku podatkowego. Decyzja organu podatkowego I instancji w zasadzie zatem kończy działalność organu podatkowego i tylko wniesienie przez podatnika środka zaskarżenia, jakim jest odwołanie, daje możliwość ponownego, całościowego rozpoznania sprawy przez organ II instancji. W związku właśnie z tym oczywistym faktem został ustanowiony bezpośredni zakaz *reformatonis in peius*, rozumiany jako zakaz pogarszania sytuacji przez organ odwoławczy w stosunku do decyzji organu I instancji (zakaz ten zawarty jest w art. 234 o.p.). Podatnik nie może bowiem ponosić niekorzystnych konsekwencji skorzystania ze środków rektyfikacji decyzji, w sytuacji gdy bez jego aktywności organ podatkowy nie mógłby tej decyzji zmienić ani uchylić. Decyzja organu II instancji utrzymująca w mocy decyzję pierwszoinstancyjną jest decyzją ostateczną i nie podlega już wzruszeniu ani przez podatnika, ani organ podatkowy, poza wyjątkami dającymi podstawę do uruchomienia trybów nadzwyczajnych. Możliwość skierowania skargi do sądu administracyjnego na decyzję ostateczną określającą wysokość podatku została przyznana tylko podatnikowi, który na własny koszt uruchamia kontrolę sądową decyzji podatkowej.

W tym zakresie brak jest jasnej reguły, która powinna dążyć do wyważenia interesu podatnika i fiskusa, a powinna ona zostać zawar-

ta w art. 234 o.p. Chodzi o pośredni zakaz *reformationis in peius*. Jest bowiem oczywiste dla skarżącego, że w przypadku, w którym sąd nie stwierdził naruszeń prawa, które dawałyby organowi podatkowemu możliwość wzruszenia decyzji ostatecznej nawet w sytuacji, gdyby podatnik nie wniósł skargi do sądu administracyjnego, nie może przy ponownym rozpoznaniu sprawy stać się adresatem rozstrzygnięcia mniej korzystnego, niż wynikało z ostatniego „słowa” administracji, czyli decyzji organu II instancji. Organ podatkowy i tak już utracił ostatecznie prawo do zwiększenia wymiaru i prawa tego nie może odzyskać tylko dlatego, że podatnik złożył skargę do sądu administracyjnego, i to skargę skuteczną. Brak takiej regulacji powoduje, że fiskus jest beneficjentem własnych bezprawnych działań. Bo tylko w przypadku, gdy decyzja narusza prawo, jest możliwy powrót do ponownego rozpoznania sprawy.

Majątek podatnika, nawet ten nabyty w wyniku braku urzeczywistnienia obowiązku podatkowego w pełni powinien podlegać ochronie ze względu na wartości konstytucyjne wywodzone z art. 2 Konstytucji RP. Podatnik ma bowiem prawo uznać, na podstawie zasady zaufania do organów państwa wywodzonej z zasady państwa prawa, że podatek wynikający z decyzji ostatecznej jest podatkiem do zapłaty. Ewentualne kolejne rozpoznanie sprawy, w wyniku rozpoznania jego skargi, nie może spowodować, że jego majątek zostanie uszczuplony w porównaniu z uszczupleniem wynikającym z ostatecznej decyzji.

Zdaniem TK istotną część treści normatywnej art. 2 stanowi zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez niego prawa. Zdaniem Trybunału, jeżeli art. 2 Konstytucji RP nie ma pozostać tylko pustą deklaracją, to konieczne jest uwzględnienie powszechnie przyjętych standardów państwa prawnego, a także należy rozważyć, jaki kształt (model) państwa prawnego Konstytucja polska przyjęła. Nawet nienaganne z punktu widzenia techniki legislacyjnej stanowienie norm nie wyczerpuje istoty państwa prawnego. Normy te muszą realizować podstawowe założenia u podstaw porządku konstytucyjnego w Polsce oraz realizować i strzec tego zespołu wartości, które Konstytucja RP wyraża. W konsekwencji nie sposób ocenić zachowania zasad państwa prawnego bez uwzględnienia wartości wskazanych w preambule Konstytucji RP oraz z pominięciem sprecyzowanej w art. 1 Konstytucji RP

zasady, że Polska jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli. Wywodzona z treści art. 2 Konstytucji RP zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez niego prawa była przedmiotem licznego orzecznictwa Trybunału. Z zasady tej Trybunał wywodził m.in. obowiązek takiego kształtowania przepisów zmieniających porządek prawny, aby zmiany te nie zaskakiwały obywateli, kształtowania prawa przy przestrzeganiu zasady trwałości prawa, zasadę lojalności państwa oraz szereg innych zasad.

6. Z zasady państwa prawnego oraz wywodzonej z tej zasady, zasady zaufania obywateli do państwa można wywieść także zasadę zakazu czerpania przez państwo korzyści z bezprawnych działań organów tegoż państwa. Nie ulega bowiem wątpliwości, że państwo prawne to takie państwo, w którym regulacje prawne nie stanowią „zachęty” do działań bezprawnych naruszających podstawowe zasady ustrojowe.

Naruszeniem tej zasady jest stan prawny, w którym bezprawna decyzja ostateczna określająca wysokość podatku może być źródłem do ponownego rozpatrzenia sprawy przez organ podatkowy, kończącej się wymiarem podatku w kwocie wyższej, niż wynika z decyzji ostatecznej. W efekcie majątek podatnika, który powinien podlegać ochronie w części przewyższającej kwotę wynikającą z decyzji ostatecznej określającej wysokość zobowiązania podatkowego, jest przedmiotem uszczuplenia tylko dlatego, że wniesiony przez podatnika środek zażalenia dał możliwość ponownego rozpoznania sprawy. W wyniku rozpoznania sprawy organ podatkowy jest „nagradzany” z tytułu wcześniejszej swojej bezprawnej decyzji i uzyskuje możliwość podwyższenia podatku.

W doktrynie podkreśla się, że zakaz *reformationis in peius* wiąże się ściśle z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą demokratycznego państwa prawnego oraz z wywodzoną z art. 45 ust. 1 zasadą prawa do sądu.

Problem poruszany w niniejszym artykule dotyczy drugiego z wymienionych elementów, tj. prawa do odpowiedniego ukształtowania procedury sądowej, zgodnie z wymogami sprawiedliwości i jawności. W cytowanym powyżej wyroku Trybunał wyjaśniał, na czym polega i jak rozumieć ten element. Analizując znaczenie tego prawa, Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że „niekonstytucyjne są wszelkie ure-

gulowania, które uniemożliwiają albo nadmiernie utrudniają skuteczną ochronę praw na drodze sądowej, przy czym chodzi tu między innymi o utrudnienia wynikające z nieodpowiedniego ukształtowania procedury”.¹¹ Prawo do kontroli ostatecznej decyzji administracyjnej przez sąd administracyjny nie można utożsamiać tylko z formalną możliwością złożenia skargi do tego sądu. Prawo do sądu powinno chronić nie tylko możliwość złożenia skargi, ale także nieskrępowaną możliwość złożenia takiej skargi i uruchomienia sądowej kontroli działania administracji. Prawo to nie może być ograniczone koniecznością przewidywania negatywnych konsekwencji dla inicjatora takiego działania w postaci podwyższenia wymiaru podatku w porównaniu z decyzją ostateczną. Także w przypadku prawa do sądu, podobnie jak w przypadku prawa do ochrony własności, należy podkreślić, że wydanie decyzji ostatecznej jest ostatnim aktem w procedurze administracyjnej. Z chwilą doręczenia decyzji kończy się możliwość weryfikacji swoich rozstrzygnięć przez organ, który wydał decyzję. Skoro bez inicjatywy podatnika, przejawiającej się w złożeniu skargi, organ ten nie mógłby już weryfikować decyzji to podatnik nie może być obciążony w realizacji prawa do sądu koniecznością uzależniania skorzystania z tego prawa od analizy decyzji i wyników takiej analizy. Podatnik, który składa na własną korzyść skargę, musiałby analizować, czy decyzja nie zawiera jakichś wad, które spowodują uchylenie decyzji i pogorszenie jego sytuacji. W rzeczywistości nigdy nie może być pewny, czy ponowna analiza tego samego materiału dowodowego nie doprowadzi organ do zupełnie innych wniosków, niż wynikały z decyzji ostatecznej. Zatem podatnik w zasadzie powinien rezygnować ze złożenia skargi, skoro nie jest w stanie ocenić, czy złożenie skargi spowoduje dla niego pozytywne czy też negatywne konsekwencje. Przy braku zatem regulacji (którego źródłem są niekompletne, a przez to niekonstytucyjne przepisy zamieszczone w art. 234 o.p.), która zakazywałaby organom, które ponownie rozpatrują sprawę, orzekania na niekorzyść podatnika, konstytucyjne prawo do sądu staje się źródłem pułapki dla podatnika

11 Wyrok TK z 12 marca 2002 r., sygn. akt P 9/01, OTK-A 2002, nr 2, poz. 14; teza powtórzona w wyrokach z: 18 października 2005 r., sygn. akt SK 48/03, OTK-A 2005, nr 9, poz. 101; 20 listopada 2007 r., sygn. akt SK 57/05, OTK-A 2007, nr 10, poz. 125.

i w zasadzie zniechęca do korzystania z tego prawa, czyniąc go w zasadzie prawem jedynie deklarowanym, a nie rzeczywistym (*nudum ius*).

Zatem art. 234 o.p. posiada deficyt treści w postaci braku regulacji chroniącej podatnika, którego sprawa po raz drugi trafia do rozpoznania przez organ podatkowy po poprzednim uchyleniu decyzji wymiarowej. Uzupełnieniem tego deficytu powinien się zająć ustawodawca lub Trybunał Konstytucyjny.

WYMÓG ZŁOŻENIA NOWEGO PEŁNOMOCNICTWA DO AKT POSTĘPOWANIA WPADKOWEGO W SPRAWIE NADANIA DECYZJI RYGORU NATYCHMIASTOWEJ WYKONALNOŚCI NA TLE ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH – GŁOS W DYSKUSJI

Robert Kubal, Tomasz Nowak, Aleksandra Sędkowska

1. Wstęp

Nowelizacja ordynacji podatkowej – którą dodano do ustawy rozdział 16a w dziale IV Wykonanie decyzji – spowodowała, że wśród spraw podatkowych pojawiła się kolejna grupa postępowań, zwykle określanych przez judykaturę i piśmiennictwo jako wypadkowe bądź incydentalne. Wraz z tą nowelizacją – chyba dość nieoczekiwanie dla uczestników postępowania w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności – pojawił się problem obecności w nich pełnomocnika występującego już w imieniu mandanta w sprawie „głównej”, czyli w postępowaniu wymiarowym.

W postępowaniu w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności stroną może oczywiście zastępować pełnomocnik, ale okazuje się, że nie jest jasne, czy w tym celu musi on złożyć odrębne pełnomocnictwo, ponieważ mamy do czynienia ze sprawą odrębną od wcześniej zainicjowanego postępowania wymiarowego, czy też skuteczne pozostaje pełnomocnictwo ze sprawy „głównej”, gdyż obie sprawy pozostają ze sobą ścisłym związkiem wyłączającym koniecz-

ność żądania odrębnego dokumentu pełnomocnictwa w postępowaniu wpadkowym (incydentalnym)?

Udzielona odpowiedź implikuje sposób procedowania organów podatkowych, które w wypadku wszczęcia z urzędu postępowania wpadkowego w sprawie nadania rygoru skierują pierwsze pismo procesowe w sprawie albo bezpośrednio do strony postępowania, albo do już ustanowionego w postępowaniu wymiarowym pełnomocnika. Powstałe wątpliwości powodują, że praktyka organów podatkowych bywa różna. Podobnie potrafią zachowywać się podatnicy. W zależności od sytuacji podnoszą, że rozstrzygnięcie organu w sprawie wpadkowej powinno zostać doręczone albo bezpośrednio stronie postępowania, albo pełnomocnikowi ustanowionemu w postępowaniu wymiarowym.¹

Orzecznictwo sądów administracyjnych nie wypracowało – przynajmniej dotychczas – jednolitego stanowiska co do charakteru związku postępowania „głównego” z postępowaniem w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, a w konsekwencji także co do prawidłowości doręczania pierwszego pisma procesowego w tym ostatnim postępowaniu stronie bądź wcześniej (w toku postępowania wymiarowego) ustanowionemu pełnomocnikowi. Dostrzec można obecnie dwie grupy poglądów odnośnie do przedmiotowego problemu. Pierwszy z poglądów zakłada, że konsekwencją odmienności postępowania incydentalnego w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności powinno być doręczenie rozstrzygnięcia w tej sprawie stronie postępowania.² Stanowisko odmienne każe uznać za skuteczne w postępowaniu w sprawie nadania rygoru pełnomocnictwo ogólne ze sprawy głównej (wymiarowej) i doręczać rozstrzygnięcie incydentalne temu pełnomocnikowi.³

Zasadne pozostaje zatem podjęcie przedstawionej problematyki, zwłaszcza w świetle wyraźnej rozbieżności poglądów judykatury. Autorzy dostrzegają, że ujawnione kwestie sporne związane są przede

1 Por. wyrok WSA w Opolu z dnia 4 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/Op 323/10 oraz wyrok WSA w Opolu z dnia 16 lipca 2014 r., sygn. akt I SA/Op 430/14.

2 Por. m.in. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 774/11; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 maja 2013 r., sygn. akt I SA/Wr 449/13; wyrok WSA w Bydgoszczy z 19 marca 2014 r., sygn. akt I SA/Bd 93/14; wyrok NSA z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. akt II FSK 2989/11.

3 Por. m.in. wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 718/13 oraz wyrok NSA z dnia 2 lipca 2014 r., sygn. akt I FSK 197/14.

wszystkim z odmiennie ocenianą odrębnością postępowania wpadkowego w stosunku do postępowania „głównego” oraz aktualną konstrukcją pełnomocnictwa w ordynacji podatkowej.

Celem artykułu pozostaje wskazanie, czym jest postępowanie wpadkowe (incydentalne) w przepisach ordynacji podatkowej i jakie są jego podstawowe cechy. Powzięte ustalenia skonfrontowane zostaną z obowiązującą w przepisach rozdziału 3 działu IV Ordynacji podatkowej regulacją dotyczącą pełnomocnictwa w sprawach podatkowych.

2. Czym jest postępowanie wpadkowe?

Przepisy ustaw podatkowych, w szczególności ordynacji podatkowej, nie zawierają legalnej definicji postępowania wpadkowego. Nie zawierała jej również ordynacja podatkowa z 15 marca 1934 r.⁴ Niemniej ustawa ta dzieliła w art. 38 rozstrzygnięcia władzy skarbowej na orzeczenia i postanowienia. Za orzeczenie uznany został akt władzy skarbowej, wydany w toku postępowania wymiarowego i odwoławczego, mocą którego nakłada się, zmniejsza lub uchyla podatek lub grzywnę. Wszelkie inne akty określone zostały jako postanowienia. Zatem już przepisach ustawy z 1934 r. doszukiwać się można źródła zróżnicowania postępowań wpadkowych w stosunku do postępowania wymiarowego. Podstawą tego zróżnicowania – i to również na poziomie używanej obecnie terminologii – okazuje się również procedura administracyjna. Artykuł 72 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym dokonuje mianowicie podziału decyzji na główne oraz incydentalne.⁵ Te pierwsze załatwiają sprawę, będącą przedmiotem postępowania, co do jej istoty, względnie sprawę kończą w danej instancji, drugie rozstrzygają inne kwestie⁶ wynikające w toku postępowania.

W konsekwencji trafne będzie, zdaniem Autorów, przeniesienie na grunt prawa podatkowego dorobku nauki prawa administracyjnego w tym zakresie i przyjęcie, że za postępowanie wpadkowe w prawie

4 Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja Podatkowa (Dz.U. Nr 39, poz. 346).

5 Rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym (Dz.U. poz. 341).

6 Zachowano oryginalną pisownię obowiązującą w II Rzeczypospolitej.

podatkowym należy uznać postępowanie, które służy do rozstrzygania innych kwestii wynikających w toku postępowania wymiarowego. Tak postępowanie wpadkowe definiuje G. Łaszczyca,⁷ przywołując bogaty dorobek polskich administratywistów, m.in. I. Wajnesa, Z. Rolnickiego, W. Supińskiego, M. Baumgarta, H. Habela, J. Pokrzywnickiego, E. Ise-rzona.⁸ Nadmienić warto, że sformułowana definicja pozostaje spójna z podglądami obecnymi na gruncie prawa cywilnego. Zdaniem bowiem T. Erecińskiego przez postępowanie wpadkowe należy rozumieć postępowanie wynikłe w toku trwania postępowania sądowego.⁹

Z kolei judykatura nie stroni od swoistej, kazuistycznej formuły nazwania postępowaniem wpadkowym, względnie incydentalnym, poszczególnych rodzajów spraw wynikłych w toku procedowania w sprawie głównej. Za postępowanie wpadkowe zostało m.in. uznane m.in. postępowanie w sprawie zawieszenia postępowania;¹⁰ w sprawie sprostowania oczywistej omyłki;¹¹ w sprawie przywrócenia terminu;¹² w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności;¹³ w sprawie nałożenia kary porządkowej.¹⁴ Nie brak oczywiście w orzecznictwie sądów administracyjnych rozstrzygnięć podejmujących się zdefiniowania, czym jest postępowanie wpadkowe. Naczelný Sąd Administracyjny w wyroku z dnia z dnia z dnia 12 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 1281/13, określił je jako podporządkowane przedmiotowemu celowi załatwienia sprawy podatkowej, co związane jest z celem postępowania wpadkowego wobec postępowania wymiarowego.¹⁵

Wskazany katalog nie jest oczywiście kompletny. Postępowaniem incydentalnym będzie również postępowanie w sprawie wyznaczenia innego organu podatkowego do załatwienia sprawy (art. 131b o.p.), a także w sprawie odmowy przeprowadzenia rozprawy (art. 200a § 3 i 4 o.p.). Ten kazuistyczny sposób wskazywania w judykaturze, które z po-

7 G. Łaszczyca, *Postanowienie administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011, s. 40.

8 *Ibidem*, s. 40–41.

9 Por. T. Ereciński, [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz. Postępowanie rozpoznawcze*, t. II, red. T. Ereciński, wyd. IV, Warszawa 2012, s. 108.

10 Wyrok NSA z dnia 3 lipca 2014 r., sygn. akt II GSK 620/13.

11 Wyrok NSA z dnia 17 lipca 2014 r., sygn. akt I FSK 867/13.

12 Wyrok NSA z dnia 27 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 1015/12.

13 Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 825/12.

14 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 12 czerwca 2012 r., sygn. akt II SA/Bk 1143/13.

15 Także w wyroku z dnia 12 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 1194/13.

stępowania będzie postępowaniem wpadkowym w stosunku do postępowania głównego, wynika – jak można sądzić – z konstrukcji ordynacji podatkowej. Ustawa ta w sposób wyraźny wyodrębnia szereg postępowań wpadkowych dotyczących spraw wynikłych w toku postępowania wymiarowego. Niemniej każda z wymienionych spraw w pełni odpowiada przywołanej definicji wypracowanej na gruncie prawa administracyjnego, potwierdzając tym samym jej uniwersalny charakter.

3. O odrębności postępowania wpadkowego słów kilka

O ile możliwe było wskazanie – m. in. dzięki dorobkowi nauki prawa administracyjnego – co należy rozumieć w prawie podatkowym pod pojęciem postępowania wpadkowego (incydentalnego),¹⁶ znacznie trudniejsze okazuje się wyodrębnienie jednolitych cech, które charakteryzowałyby ten rodzaj postępowań. Przede wszystkim dostrzec można zróżnicowanie stopnia autonomiczności poszczególnych postępowań incydentalnych w stosunku do postępowania wymiarowego. Do takiego stwierdzenia upoważnia brzmienie przepisu art. 165 § 5 o.p., który wyłącza obowiązek wydania przez organ postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie:

- ustalenia zobowiązań podatkowych, które zgodnie z odrębnymi przepisami ustalane są corocznie, jeżeli stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres, nie uległ zmianie;
- umorzenia zaległości podatkowych w przypadkach, o których mowa w art. 67d § 1;
- nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności;
- zabezpieczenia.

Odrębność postępowania w sprawie zabezpieczenia od postępowania w sprawie głównej była już przedmiotem oceny piśmiennictwa i judykatury. Jeszcze w stanie prawnym sprzed 9 listopada 2010 r., czyli

16 G. Łaszczyca zaznacza, że w języku prawniczym spotykać można również określenia postępowanie uboczne, pomocnicze, akcesoryjne, a nawet akcydentalne. Por. G. Łaszczyca, *Postępowanie administracyjne...*, op. cit., s. 306. Celem zachowania terminologicznej spójności proponujemy używanie w prawie podatkowym utrwalonych już pojęć postępowania wpadkowego względnie incydentalnego.

przed dodaniem do art. 165 § 5 o.p. punktu 4,¹⁷ podnoszona była konieczność wydania postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie zabezpieczenia na majątku podatnika. B. Dauter podkreślał, że organ podatkowy jest wówczas zobowiązany do podporządkowania się regułom prawa procesowego, przez które rozumie się cały ciąg czynności, jakie należy podjąć od chwili wszczęcia postępowania do chwili jej rozstrzygnięcia.¹⁸ Także judykatura wskazywała na konieczność stosowania przepisów działu IV ordynacji podatkowej w sprawach dotyczących zabezpieczenia. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 czerwca 2005, sygn. akt I FSK 35/05, zastrzegł, że z treści regulacji zawartych w ordynacji podatkowej nie wynika, aby w przypadku postępowania, o którym mowa [w sprawie zabezpieczenia – przyp. Autorów] mogły zostać wyłączone jakiekolwiek zasady postępowania uregulowane w dziale IV ordynacji podatkowej”.¹⁹ Nowelizacja art. 165 § 5 wyłączyła wprawdzie obowiązek wydawania w sprawie postępowania w przedmiocie zabezpieczenia postanowienia o wszczęciu postępowania, co nie oznacza jednak zniesienia odrębności tego postępowania w stosunku do postępowania wymiarowego.

Podobnie, za odrębne od postępowania wymiarowego należy uznać postępowanie w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, za czym opowiedzieli się m.in. tacy przedstawiciele piśmiennictwa jak B. Dauter²⁰ czy R. Dowgier.²¹ Aprobując w pełni stanowiska obu Autorów, warto dodatkowo wskazać na następujące argumenty, uzasadniające tezę o odrębności postępowania w sprawie rygoru od postępowania wymiarowego:

Z treści art. 239b § 3 o.p. wynika, że rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nadawany jest przez organ podatkowy pierwszej instancji (w drodze postanowienia). Zgodnie zaś z art. 13 § 1 pkt 1 o.p.

17 Pkt 4 został dodany do art. 165 § 5 przez art. 1 pkt 14 ustawy z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników Dz.U. Nr 197, poz. 1306.

18 B. Dauter, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2007, s. 222.

19 Źródło: CBOSA.

20 B. Dauter, [w:] B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. 6, Warszawa 2011 s. 892.

21 R. Dowgier, Czy nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności następuje w odrębnym postępowaniu, w którym wymagane jest złożenie odrębnego pełnomocnictwa?, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 12, s. 44–48.

organem podatkowym pierwszej instancji, stosownie do swojej właściwości, jest naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa. W przypadku więc decyzji organu kontroli skarbowej rygor natychmiastowej wykonalności będzie nadawać organ podatkowy, który jest wierzycielem obowiązków wynikających z tej decyzji. Organ kontroli skarbowej może jedynie wystąpić do organu właściwego (naczelnika urzędu skarbowego) z wnioskiem o nadanie, wydanej przez siebie decyzji, rygoru natychmiastowej wykonalności. W takim stanie faktycznym i prawnym właściwość obu organów jest różna, nie ma zatem bezpośredniego przełożenia postępowania wymiarowego na postępowanie w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności.

Ponadto, po wydaniu i doręczeniu decyzji wymiarowej organ podatkowy pierwszej instancji, zgodnie z zasadą dewolucji kompetencji, traci uprawnienie do podejmowania czynności w sprawie już przez siebie rozstrzygniętej. Zawarta w § 3 art. 239b o.p. norma kompetencyjna zastrzegająca uprawnienie organu pierwszej instancji do wydania postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności wskazuje na wyłom w opisaney zasadzie i także dowodzi odrębności tego postępowania.²²

Dalej zauważyć należy, iż przesłanki nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności w sposób bezpośredni nie są związane z treścią decyzji wymiarowej. Są bowiem, przede wszystkim, związane z sytuacją majątkową strony postępowania, a w konsekwencji z możliwością wykonania zobowiązania podatkowego w przyszłości. Okoliczności dotyczące przesłanek zastosowania rygoru natychmiastowej wykonalności nie muszą być wcale podejmowane wyłącznie w ramach postępowania podatkowego, które nie zostało zakończone decyzją ostateczną. Organ podatkowy pierwszej instancji właściwy do nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności ma bowiem uprawnienie do przeprowadzenia postępowania dowodowego pozwalającego na sprawdzenie istnienia przesłanek z art. 239b § 1 o.p. Należy także podkreślić, iż celem tego postępowania jest umożliwienie organom podjęcia czynności zmierzających do wykonania obowiązku podatkowe-

22 Por: wyrok WSA w Opolu z dnia 15 października 2010 r., sygn. akt I SA/Op 319/10; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 774/11, CBOSA.

go, wynikającego z nieostatecznej jeszcze decyzji, w drodze egzekucji administracyjnej.²³ Przy tym rozstrzygnięcie o wykonaniu decyzji następuje w oderwaniu od postępowania odwoławczego prowadzonego w postępowaniu wymiarowym. Może się więc zdarzyć, że nadanie rygoru zostanie rozstrzygnięte wyłącznie na podstawie dowodów zgromadzonych w tym, dotyczącym rygoru, postępowaniu.

Na autonomiczność postępowania w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności wskazuje także treść art. 239b § 4 o.p. Przepis ten przewiduje zażalenie na postanowienie w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, jednocześnie stanowiąc, iż wniesienie zażalenia nie wstrzymuje wykonania decyzji. Zatem mimo możliwości zaskarżenia postanowienie to może wywoływać określone skutki materialnoprawne dla strony postępowania. Istotne jest więc nie tylko to, aby sprawa nadania rygoru natychmiastowej wykonalności była przedmiotem postępowania w drugiej instancji bez zbędnej zwłoki i w terminie szybszym niż termin rozpatrzenia odwołania, a w dalszej konsekwencji ewentualnie znalazła swój finał w sądzie administracyjnym, ale również to, że kontrola postanowienia w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności ma doniosłe znaczenie w zakresie skuteczności zastosowania na tej podstawie środka egzekucyjnego.²⁴

Różnica między postępowaniem wymiarowym a postępowaniem w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności dotyczyć też będzie zgromadzonej dokumentacji. Na akta postępowania w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności składają się bowiem dokumenty, które odbiegają swym zakresem przedmiotowym od akt postępowania dotyczącego określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Zawierają one głównie informacje o sytuacji majątkowej podatnika, o jego działaniach zmierzających do zbywania majątku, informacje o prowadzonych wobec podatnika postępowaniach egzekucyjnych, mogą też zawierać dane dotyczące upływu terminu przedawnienia zobowiązania. Zawartość akt postępowania w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności determinowana jest więc oko-

23 Wyrok NSA z dnia 24 października 2013 r., sygn. akt I FSK 1531/12, CBOSA.

24 Por.: NSA w wyroku z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. akt II FSK 2989/11, CBOSA.

licznościami faktycznymi związanymi z sytuacją podatnika oraz przesłankami wynikającymi z art. 239b § 1–4 oraz § 2 o.p.²⁵

Trzeba też zauważyć, że sam ustawodawca wskazał, iż: „z uwagi na obszerność problematyki związanej z wykonaniem decyzji organu podatkowego zasadne jest umiejscowienie kompleksowych regulacji tego zagadnienia w nowym rozdziale 16a działu IV Ordynacji podatkowej” oraz że: „Postępowanie w sprawie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji jest formalnie wyodrębnione od postępowania odwoławczego” (Sejm RP VI kadencji, druk nr 951). W konsekwencji rozdział Wykonanie decyzji został zawarty w dziale IV Ordynacji podatkowej, w którym znajdują się przepisy regulujące postępowanie podatkowe. W ramach tego działu prawodawca rozróżnił w poszczególnych rozdziałach etapy postępowania podatkowego jako odrębne postępowania. Wyróżnił on postępowanie zwykłe, na które składa się kilka rozdziałów, postępowanie odwoławcze, postępowanie zażaleniowe, wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji, uchylenie lub zmianę decyzji ostatecznej, wygaśnięcie decyzji. „Wykonanie decyzji” ustawodawca umieścił pomiędzy postępowaniem zażaleniowym a postępowaniem nadzwyczajnym – wznowieniem postępowania.

Uwzględniając reguły wykładni systemowej wewnętrznej, należy więc zauważyć, iż umiejscowienie przepisów regulujących wykonanie decyzji w jednym rozdziale 16a ordynacji podatkowej, który z kolei znajduje się pomiędzy innymi postępowaniami z zakresu działu IV Postępowanie podatkowe, wskazuje na wolę prawodawcy nadania temu postępowaniu rangi postępowania odrębnego (odmiennie niż ma to miejsce w kodeksie postępowania administracyjnego, gdzie rygor nadawany jest w treści decyzji, co w dalszym toku postępowania wymusza połączenie merytorycznego rozpatrywania odwołania z badaniem zasadności nadania rygoru natychmiastowej wykonalności). Na przywołane stanowisko ustawodawcy zwrócił uwagę NSA w wyroku z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. akt II FSK 2989/11.

O tym, że postępowanie w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności stanowi odrębne postępowanie, przekonuje również wprost treść art. 165 § 5 pkt 3 op. Powołana regulacja przewiduje, że przepisów § 2 i § 4 nie stosuje się do postępowania

25 Por.: wyrok WSA z dnia 28 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Bd 262/12, CBOSA.

w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Wynika zatem z powyższego, że w postępowaniu w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności nie wydaje się postanowienia o wszczęciu tego postępowania, w sytuacji gdy postępowanie jest wszczynane z urzędu, nadto – zgodnie z art. 200 § 2 pkt 1 o.p. – w takim postępowaniu nie wyznacza się stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. W orzecnictwie dotyczącym interpretacji art. 165 § 5 pkt 3 zarysował się przeważający pogląd, że to właśnie powołana norma wskazuje na odrębność i samoistność omawianego postępowania, skoro znosi ona obowiązek wydania, w postępowaniu w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, postanowienia o wszczęciu tego postępowania. Gdyby bowiem postępowanie to toczyło się w ramach postępowania „głównego”, zamieszczanie tej normy byłoby zbędne.²⁶

Ponadto zwrócić uwagę należy na fakt, iż do postępowania w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności nie stosuje się jedynie § 2 i § 4 art. 165 o.p., które to przepisy odnoszą się do sytuacji, gdy wszczęcie postępowania następuje z urzędu. Przepisy o.p., w tym art. 239a czy też art. 239b, nie zawierają jednak zastrzeżeń, iż postępowanie w sprawie nadania rygoru może być zainicjowane jedynie z urzędu (jak to ma miejsce np. w przypadku wszczęcia postępowania kontrolnego przez organ kontroli skarbowej²⁷). Wydaje się zatem, że inicjatywa w tym zakresie może przysługiwać nie tylko organowi podatkowemu, ale także i stronie lub podmiotom działającym na prawach strony (np. organizacji społecznej, prokuratorowi). Wówczas datą wszczęcia postępowania będzie dzień doręczenia żądania organowi podatkowemu – zgodnie z art. 165 § 3 op. Należy bowiem w tym miejscu zauważyć, iż ustawodawca nie wyłączył zastosowania powyższe-

26 Por. wyrok WSA z 4 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/Op 323/10; wyrok WSA z 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 774/11; wyrok WSA z 15 października 2010 r., sygn. akt I SA/Op 320/10; wyrok WSA z 13 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Ld 128/12; wyrok WSA z dnia 28 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Bd 262/12; wyrok WSA z 11 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Kr 16/13; wyrok NSA z 16 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 718/13; wyrok NSA z 30 kwietnia 2014 r., sygn. akt I GSK 103/13; wyrok NSA z 17 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2028/12; wyrok WSA z 19 marca 2014 r., sygn. akt I SA/Bd 93/14; wyrok WSA z 13 listopada 2013 r., sygn. akt III SA/Wa 1123/13; wyrok WSA z 21 maja 2013 r., sygn. akt I SA/Wr 449/13, CBOSA.

27 Art. 13 ust.1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 z późn. zm.) stanowi bowiem, iż wszczęcie postępowania kontrolnego następuje wyłącznie z urzędu w formie postanowienia.

go przepisu w stosunku do postępowań wymienionych w § 5 art. 165 o.p. Wobec zatem możliwości wszczęcia postępowania w sprawie rygoru natychmiastowej wykonalności na wniosek, argument „z braku postanowienia o wszczęciu postępowania” nie jest uzasadnieniem wystarczającym dla tezy zakładającej brak odrębności powyższego postępowania w stosunku do postępowania głównego (wymiarowego).

Przedstawiona argumentacja sprawia, że nie znajduje akceptacji Autorów niniejszej publikacji teza zawarta w wyroku NSA z dnia 16.01.2014 r., sygn. akt II FSK 718/13, zakładająca, iż postępowanie o nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności jest postępowaniem „prowadzonym w czasie i w trakcie trwania postępowania podatkowego, a więc jest postępowaniem w zakresie załatwianej sprawy podatkowej – incydentalnym, wpadkowym i podporządkowanym przedmiotowemu celowi postępowania podatkowego” oraz iż „W zakresie wymiaru podatku sprawa administracyjna załatwiana i rozstrzygana jest w postępowaniu w przedmiocie określenia bądź ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w celu doprowadzenia do stwierdzenia i zapłaty należnego podatku”. Taki pogląd błędnie utożsamia cel postępowania wymiarowego z celem postępowania egzekucyjnego. Celem postępowania podatkowego zakończonego decyzją, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności, jest przecież jedynie określenie wysokości zobowiązania podatkowego, a nie doprowadzenie do wykonania przez zobowiązanego podatnika obowiązku. Nadanie rygoru wykonalności decyzji nieostatecznej nie służy bowiem konkretyzacji wysokości zobowiązania, ma raczej charakter postępowania pomocniczego, służebnego dla przyszłego postępowania egzekucyjnego. Nie można również uznać, iż rygor natychmiastowej wykonalności ma doprowadzić do dobrowolnego wykonania zobowiązania przez podatnika, bowiem nawet bez rygoru może on, jeżeli zechce, nieostateczną decyzję wykonać.

Wyraźna autonomia postępowania incydentalnego dotyczy tylko tych dwóch postępowań (w przedmiocie zabezpieczenia i nadania rygoru). Analiza kolejnych przepisów ordynacji wskazuje, że w niektórych przypadkach charakter związku między postępowaniem wpadkowym a postępowaniem wymiarowym wyłącza wręcz możliwość rozdzielenia od siebie pełnomocnictwa ze sprawy głównej i wpadkowej, czy też możliwość ustanowienia pełnomocnika tylko w sprawie wpadkowej.

Chodzi np. o postępowanie w sprawie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania. Zgodnie bowiem z art. 162 § 2 o.p. *in fine*, jednocześnie z wniesieniem podania – w tym wypadku podania o przywrócenie terminu – należy dopełnić czynności, dla której ustanowiony był termin. W świetle uchwały NSA z dnia 21 kwietnia 2009 r., sygn. akt II FPS 9/08, niedopełnienie obowiązku złożenia odwołania jednocześnie z wnioskiem o przywrócenie terminu do jego wniesienia, o którym mowa w art. 162 § 2 o.p., stanowi brak formalny podania. Ustawodawca nie przewidział więc – co zresztą pozostaje zrozumiałe ze względu na „ekonomikę” postępowania – że może dojść do zróżnicowania sposobu, w jaki strona będzie występować w postępowaniu głównym, tutaj odwoławczym oraz w postępowaniu wypadkowym w sprawie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania. Podatnik, chcąc przywrócić termin, musi wnieść jednocześnie podanie o przywrócenie terminu oraz samo odwołanie. W praktyce czyni to niemożliwym, a przynajmniej zbędnym, wyznaczenie odrębnego pełnomocnika do sprawy wypadkowej. Przepis art. 163 § 2 o.p. wskazuje przy tym, że w sprawie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania lub zażalenia organ właściwy do jego rozpatrzenia postanawia ostatecznie, co wyłącza możliwość dalszego prowadzenia postępowania podatkowego.

Podobnie przepisy ordynacji podatkowej zdają się dopuszczać możliwość doręczenia rozstrzygnięcia organu, w wypadku działania z urzędu, wyłącznie stronie postępowania lub ustanowionemu w sprawie głównej pełnomocnikowi, w sytuacji gdy organ rozstrzyga w sprawie uzupełnienia decyzji lub sprostowania zamieszczonego w decyzji pouczenia (art. 213 o.p.) oraz w sprawie sprostowania błędów rachunkowych i oczywistych omyłek (art. 215 o.p.). Przepisy te umiejscowione są w rozdziale 13 działu IV Decyzje. Zastosowana wykładnia systemowa wewnętrzna wskazywałaby, że w wypadku procedowania „z urzędu” adresatem rozstrzygnięcia o uzupełnieniu decyzji, jak i o jej sprostowaniu powinien być adresat decyzji „pierwotnej”. Dopiero w wypadku złożenia ewentualnego zażalenia bądź odwołania przez stronę może ona ustanowić nowego pełnomocnika.

Odmienne uregulowana została również w ordynacji podatkowej możliwość kontroli instancyjnej postępowań wypadkowych. W większości przypadków wydane postanowienie wypadkowe jest zaskarżalne.

Jednak na niektóre postanowienia wpadkowe zażalenie nie przysługuje (art. 131b, art. 162 § 2 o.p.).

Dokonana analiza wybranych postępowań wpadkowych prowadzi do wniosku, że nie mają one w przepisach ordynacji podatkowej jednolitego charakteru. Przede wszystkim, co już zostało wskazane, różny jest ich stopień autonomii w stosunku do postępowania głównego (wymiarowego). Postępowanie w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności oraz w sprawie zabezpieczenia zostało – w ocenie Autorów – wprost uznane przez ustawodawcę za odrębne postępowanie podatkowe.

4. Kto powinien być adresatem rozstrzygnięcia organu I instancji w sprawie zabezpieczenia oraz nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności – strona czy pełnomocnik ze sprawy głównej?

Charakterystyczne, że różnice poglądów odnośnie do konieczności złożenia nowego pełnomocnictwa do postępowania wpadkowego dotyczą w praktyce tylko postępowań w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Przed dodaniem do działu IV ordynacji rozdziału 16a kwestia konieczności złożenia odrębnego dokumentu pełnomocnictwa do postępowania wpadkowego nie była przedmiotem aż takich rozbieżności interpretacyjnych. Warto zauważyć, że problem ten nie występuje w zasadzie w procedurze administracyjnej,²⁸ co skłania do uznania, że w przepisach kodeksu postępowania administracyjnego kwestia wpadkowa zawsze pozostaje ściśle związana z postępowaniem głównym. Brak zresztą na gruncie tej ustawy przepisu analogicznego do art. 165 § 5 o.p. Podobny problem nie występuje również w procedurze cywilnej.²⁹

Odmienność procedury podatkowej, tak wyraźnie różnicująca postępowania w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności oraz w sprawie zabezpieczenia spośród innych postępowań

28 G. Łaszczyca poświęca w swojej monografii odrębny rozdział problematyce doręczeń postanowień, nie podnosząc jednak – jako spornego – problemu doręczenia postanowień wydanych w sprawach incydentalnych pełnomocnikowi ustanowionemu w sprawie głównej, zob. G. Łaszczyca, *Postępowanie administracyjne...*, *op. cit.*, s. 395–415.

29 Por. art. 333 i nast. kpc.

incydentalnych, rodzi jednak konieczność co najmniej weryfikacji poglądów obecnych na gruncie prawa administracyjnego.³⁰ Jednoznaczne stanowisko w tej mierze zajmuje m.in. R. Dowgier,³¹ w którego ocenie postępowanie w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności ma charakter odrębny od postępowania zakończonego decyzją, w której rygor ten jest nadawany. W konsekwencji nawet ogólne pełnomocnictwo złożone do akt postępowania głównego nie rozciąga się na postępowanie w sprawie nadania rygoru.

Autorzy niniejszego artykułu zwracają z kolei uwagę, że odrębność postępowań, o których mowa w art. 165 § 5 pkt 3 i 4 o.p., a w konsekwencji poprawność doręczenia rozstrzygnięcia w tych sprawach bezpośrednio stronie albo pełnomocnikowi ustanowionemu w sprawie głównej, powinna być oceniana w świetle uprawnień procesowych strony bez względu na to, czy jest to postępowanie główne, czy postępowanie incydentalne. Ocena ta prowadzi do wniosku, że podatnik powinien mieć możliwość skorzystania ze swoich procesowych gwarancji, w tym do ustanowienia pełnomocnika w postępowaniu incydentalnym, jeśli tylko jest ono wyraźnie odrębne od postępowania wymiarowego.

W niektórych przypadkach przepisy ordynacji podatkowej wręcz wykluczają możliwość ustanowienia nowego pełnomocnika w sprawie wynikłej w toku postępowania głównego. Tak jest w sytuacji procedowania w sprawie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania. Jednak w przypadku postępowań wymienionych w art. 165 § 5 pkt 3 i 4 o.p., w których może wystąpić nowy pełnomocnik, koncepcja skierowania rozstrzygnięcia – będącego też zwykle pierwszym piśmem w sprawie – bezpośrednio stronie postępowania może jej uprawnień naruszać. Okazuje się bowiem, że działanie za pośrednictwem pełnomocnika w postępowaniu wymiarowym nie będzie niosło dla podatnika żadnych pozytywnych skutków związanych z udzieleniem pełnomocnictwa, jeśli tylko organ podatkowy zainicjuje postępowanie w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności lub w sprawie zabezpieczenia. Tym samym niejako bezużyteczna okazać się może instytucja pełnomocnictwa, skoro podatnik ze względu na

30 Co pozostaje zresztą kolejnym przykładem wyodrębniania się (autonomizacji) procedur podatkowych z procedur prawa administracyjnego.

31 R. Dowgier, *Czy nadanie...*, *op. cit.*, s. 44–48.

mogące się wyłonić w toku sprawy głównej potencjalne postępowania incydentalne (w sprawie rygoru oraz w sprawie zabezpieczenia) musi zachowywać się tak, jakby pełnomocnika w ogóle nie ustanowił. Warto przy tym podnieść, że doręczenie rozstrzygnięcia wpadkowego bezpośrednio podatnikowi czyni bezużytecznym ustanowienie pełnomocnika w sprawie wymiarowej w okolicznościach opisanych w art. 147 § 1 o.p., czyli w razie wyjazdu podatnika za granicę na okres co najmniej dwóch miesięcy. Pełnomocnictwo to nie uchroni bowiem podatnika przed doręczeniem mu w trybie zastępczym (art. 149 o.p.), względnie w trybie fikcji prawnej doręczenia rozstrzygnięcia w sprawie zabezpieczenia lub w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności i rozpoczęciem biegu terminu do złożenia środka zaskarżenia.

Przyjęcie z kolei koncepcji, że rozstrzygnięcie w sprawach incydentalnych, wymienionych w art. 165 § 5 pkt 3 i 4 o.p., powinno być doręczane pełnomocnikowi ustanowionemu w postępowaniu głównym, ignoruje przede wszystkim uprawnienie strony do swobodnego korzystania z prawa do ustanowienia pełnomocnika w sprawach o nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności oraz zabezpieczenia, w których podatnik może mieć wolę nieujawniania dotychczasowemu pełnomocnikowi elementów sprawy związanych np. ze swoim majątkiem (postępowanie w sprawie zabezpieczenia), czy jego zbywaniem (postępowanie w sprawie rygoru).

Istota problemu zdaje się kryć w konstrukcji art. 137 § 3 o.p., zgodnie z którym pełnomocnik dołącza do akt oryginał lub urzędowo poświadczony odpis pełnomocnictwa. Nie można zatem w obecnym stanie prawnym ustanowić pełnomocnika do sprawy, która jeszcze się nie toczy, nie istnieją bowiem akta takiej sprawy. W orzecznictwie utrwalony jest bowiem pogląd, iż szerokie określenie zakresu pełnomocnictwa obejmującego możliwe postępowania w zakresie wymiaru podatków, czynności kontroli skarbowej, egzekucji administracyjnej oraz postępowania sądowego nie zmienia oceny, iż jest ono skuteczne wyłącznie dla sprawy, do której akt zostało złożone. W każdym innym postępowaniu, zgodnie z regułami w nim obowiązującymi, strona powinna wskazać pełnomocnika, jeżeli chce działać za jego pośrednictwem. Ustanowienie pełnomocnika w postępowaniu podatkowym nie rozciąga się na wszystkie kolejne postępowania i czynności, w których strona

bierze udział.³² Organ nie jest uprawniony ani zobowiązany do poszukiwania, czy innym organom bądź w innym postępowaniu takie pełnomocnictwo zostało udzielone. Przy tym przez akta, o których mowa w art. 137 § 3 o.p., należy rozumieć akta konkretnego postępowania podatkowego albo kontroli podatkowej.³³

5. Podsumowanie

Rozbieżności orzecznictwa sądów administracyjnych co do poprawności doręczenia rozstrzygnięcia w sprawie zabezpieczenia oraz w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności są niewątpliwie następstwem dostrzeżonych sprzeczności między wyodrębnionymi spośród spraw wypadkowych postępowaniami w sprawie zabezpieczenia oraz nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności a – najpewniej –nieprzystającą do tego rozwiązania konstrukcją pełnomocnictwa, umożliwiającą ujawnienie się pełnomocnika dopiero po wszczęciu postępowania. W wypadku braku konieczności wydania postanowienia o wszczęciu postępowania, z czym mamy do czynienia w odniesieniu do postępowania w sprawie zabezpieczenia oraz w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, pełnomocnik będzie mógł być ustanowiony dopiero na etapie postępowania odwoławczego (zażaleniowego w wypadku sprawy o nadanie rygoru), co może implikować twierdzenie o pozbawieniu strony takiego postępowania ochrony prawnej.

Linia orzecznicza uznająca ważność pełnomocnictwa ogólnego w sprawie o nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności po części stara się tę sytuację „uzdrowić”, jednak wykładnia tam zaprezentowana zdaje się mieć charakter prawotwórczy. Wydaje się, iż przyjęty w tych orzeczeniach model interpretacyjny opierał się na idei jednoetapowego, czysto klaryfikacyjnego, językowego odczytania przepisu (art. 165 § 5 pkt 3 i 4 o.p.), bez korzystania z innych, dalszych analiz i rekonstrukcji znaczenia tego przepisu, co wskazuje na swoisty reduk-

32 Tak: NSA w wyroku z dnia 23 grudnia 2008 r., sygn. akt II FSK 1344/07, CBOSA.

33 Por. wyrok NSA z dnia 18 listopada 2009 r., sygn. akt I FSK 1843/07, CBOSA.

cjonizm interpretacyjny.³⁴ Takie postępowanie, z uwagi na argumentację powyżej przedstawioną, rodzi pytanie o jego prawidłowość, albowiem pozornie tylko uzyskano wrażenie jasności przepisu i odstąpiono od dalszych zabiegów interpretacyjnych, opierając się na zasadzie *clara non sunt interpretanda*. Tymczasem brak wymogu wydawania postanowienia o wszczęciu postępowania w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności nie może być utożsamiany, co wykazano powyżej, z uznaniem, iż takie postępowanie nie jest postępowaniem podatkowym.

Zdaniem Autorów argumenty – powyżej zaprezentowane – uzasadniają twierdzenie o odrębnym charakterze postępowania w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Wnioski te poprzedzone były analizą wskazanych powyżej przepisów z wykorzystaniem wielu dyrektyw interpretacyjnych, nie tylko wykładni językowej, ale i systemowej oraz funkcjonalnej, wspierając się przy tym wykładnią historyczną i operatywną (dokonywaną w orzeczeniach sądów administracyjnych) oraz doktrynalną.

Dostrzeżone jednak mankamenty przyjęcia takiego poglądu, przejawiające się m.in. w możliwym pozbawieniu strony ochrony prawnej, wymagać będą – w ocenie Autorów – zmian systemowych, np. w postaci nowelizacji przepisów dotyczących instytucji pełnomocnictwa w przepisach ordynacji podatkowej, która umożliwi występowanie pełnomocnika we wszystkich potencjalnych postępowaniach wpadkowych towarzyszących postępowaniu wymiarowemu. Zasadny wydaje się zresztą postulat *de lege ferenda* ustanowienia stałego pełnomocnika, do którego kierowane byłoby także postanowienie o wszczęciu postępowania. Odpowiadałoby to dynamice dzisiejszych stosunków społeczno-gospodarczych.

34 E. Łętowska, Zwrot nadpłaconej akcyzy, czyli między zasadą *effet utile* i redukcjonizmem interpretacyjnym sądów krajowych (cz. II), „Europejski Przegląd Sądowy” 2012, nr 1, s. 4–5.

UPRAWDOPODOBNIE NIE BRAKU WINY JAKO PRZESŁANKA ZASADNOŚCI WNIOSKU O PRZYWRÓCENIE TERMINU W ŚWIE TLE ORDYNACJI PODATKOWEJ, NA TLE ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Ireneusz Nowak

1. Uwagi wprowadzające

Artykuł poświęcony jest uprawdopodobnieniu braku winy jako przesłance do złożenia wniosku o przywrócenie terminu w świetle ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.

Punktem wyjścia dla całego opracowania jest wskazanie istoty i znaczenia terminów w prawie podatkowym, a także ustalenie, czy instytucja przywrócenia terminu uregulowana w przepisach w art. 162–164 o.p. zalicza się do terminów materialnoprawnych, czy też procesowych (proceduralnych)?

Mając na uwadze fakt, iż każda sprawa podatkowa musi być oceniana na podstawie konkretnych okoliczności faktycznych w niej występujących, istotnym problemem poruszonym w publikacji jest próba odnalezienia w wypracowanym przez orzecznictwo sądów administracyjnych wspólnego stanowiska w kwestii uprawdopodobnienia zdażeń, które były przeszkodą do złożenia pism w zawitym terminie procesowym.

Cel opracowania nie mógłby być urzeczywistniony bez ustalenia także, na kim spoczywa ciężar uprawdopodobnienia braku winy w uchybieniu terminu – na stronie, czy też na organie podatkowym.

2. Terminy i ich znaczenie w prawie podatkowym

Terminy w postępowaniu podatkowym spełniają kilka funkcji, m.in. dynamizują prowadzone postępowanie, porządkując je, ale także zapewniają podatnikowi funkcję gwarancyjną w postaci terminowego rozstrzygnięcia podatkowego.¹ Jednakże funkcją nadrzędną jest dyscyplinowanie przebiegu prowadzonej procedury podatkowej.²

W literaturze przedmiotu można spotkać różnorodne klasyfikacje terminów, które najczęściej się pokrywają, czy wręcz krzyżują.³ Wy różnić można terminy: ustawowe, wyznaczone, zawite (prekluzyjne), instrukcyjne, dotyczące czynności organu podatkowego prowadzącego postępowanie podatkowe oraz związane z czynnościami uczestników postępowania.⁴ Jednakże mimo wieloznaczności określenia „termin” w świetle ordynacji podatkowej ma on dwojakie znaczenie: po pierwsze oznacza datę i godzinę konkretnej czynności, a po drugie precyzuje czas na dokonanie danej czynności (okres).⁵

Terminem procesowym jest okres do dokonania czynności procesowej przez podmioty postępowania podatkowego, natomiast „terminem materialnym jest okres, w którym może nastąpić ukształtowanie praw lub obowiązków jednostki”⁶ w ramach stosunku podatkowo-prawnego. Pamiętać jednak należy, iż terminy procesowe nie mają jednolitego charakteru i mogą być dzielone z punktu widzenia skutków prawnych ich naruszenia na terminy zawite, których niezachowanie powoduje bezskuteczność czynności procesowej, dla której termin ów był

1 B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne*, Warszawa 2009, s. 186.

2 W. Chróścielewski, J.P. Tarno, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2013, s. 102–103.

3 W. Nykiel (red.), W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz–Mordel, M. Sęk, M. Wilk, *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2013, s. 108.

4 W. Chróścielewski, J.P. Tarno, *Postępowanie...*, *op. cit.*, s. 102.

5 *Ibidem*; zob. także W. Broniewicz, *Postępowanie cywilne w zarysie*, Warszawa 2008, s. 92–93.

6 B. Adamiak, Głosa do wyroku NSA z dnia 26 sierpnia 1999 r., „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2000, nr 9, poz. 134.

zastrzeżony i terminy instrukcyjne, których niezachowanie nie pociąga za sobą takich skutków.⁷ Ponadto ocena, czy mamy do czynienia z terminem materialnoprawnym, czy proceduralnym nie zawsze jest łatwa, a dokonując jej, należy brać pod uwagę nie tylko sformułowanie właściwego przepisu, jego umieszczenie (w ustawie normującej prawo materialne, czy w ustawie procesowej), ile skutek, jaki wiąże się z upływem terminu. „Jeżeli polega on na wygaśnięciu prawa podmiotowego lub niemożności jego realizacji, termin ma charakter prawnomaterialny, jeżeli natomiast określa granice czasowe dla dokonania określonej czynności w postępowaniu – jest terminem prawa procesowego”.⁸ Co więcej, w orzecznictwie słusznie wskazuje się, że „jeżeli pojęcie „termin proceduralny” łączymy z terminem „przepis proceduralny”, to oznacza, że kwalifikacja przepisu jako proceduralnego przesądza o kwalifikacji terminu zeń wynikającego. Jeżeli procedura to synonim postępowania, to przepisami proceduralnymi są te i tylko te przepisy, które regulują sytuację prawną organu podatkowego oraz stron postępowania, tj. od chwili wszczęcia postępowania do jego zakończenia – w postępowaniu jurysdykcyjnym – decyzją ostateczną. Inne przepisy – a w konsekwencji i terminy z nich wynikające – mają charakter materialnoprawny”.⁹

Instytucja przywrócenia terminu ma zastosowanie tylko do terminów procesowych (a nie materialnych), co jednoznacznie wynika z art. 162 § 4 o.p., według którego „przepisy § 1–3 art. 162 o.p. stosuje się do terminów procesowych”. *A contrario* przywrócenie terminu nie odnosi się do terminów materialnych, które mogą być tylko odraczane. Innymi słowy, przywróceniu podlegają zarówno terminy ustawowe, jak i urzędowe (wyznaczone przez organ administracji publicznej), natomiast charakteru przywracalnego nie mają terminy prawa materialnego.¹⁰ Również według orzecznictwa przywróceniu podlegają jedynie uchybione terminy procesowe, co oznacza, iż instytucja przywrócenia

7 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 28 lipca 2010 r., sygn. akt II SA/Łd 245/10, CBOSA.

8 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 lutego 2007 r., sygn. akt I SA/Kr 923/05, CBOSA.

9 Wyrok NSA z dnia 12 września 2000 r., sygn. akt I SA/Ka 660/98, Lex nr 44727.

10 R. Kędziora, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2014, Lex/el; analogicznie B. Adamiak, J. Borkowski, Postępowanie..., *op. cit.*, s. 186 i n.; wyrok NSA z dnia 12 września 2000 r., sygn. akt I SA/Ka 660/98, Lex nr 44727.

terminu nie ma zastosowania w przypadku terminów materialnych.¹¹ Zatem skoro termin prawa materialnego jest nieprzywracalny, to organ podatkowy nie może prowadzić postępowania podatkowego w celu zbadania istnienia okoliczności uzasadniających przywrócenie tego rodzaju terminu.¹²

Reasumując, należy podkreślić, że zarówno w doktrynie, jak i w judykaturze wskazuje się, że przywrócenie terminu jest instytucją procesową,¹³ mającą na celu ochronę jednostki przed negatywnymi skutkami uchybienia terminu dla podjęcia czynności procesowej przez stronę lub innego uczestnika postępowania.¹⁴ Co więcej, w orzecznictwie słusznie wskazuje się, iż możliwość przywrócenia uchybionego terminu na gruncie art. 162 § 1 o.p. jest instytucją prawa proceduralnego, co oznacza, że dotyczy wyłącznie terminów procesowych, a nie materialnoprawnych.¹⁵

3. Prawo jednostki do przywrócenia terminu

Instytucja przywrócenia terminu w procedurze podatkowej zachodzi co do zasady w sytuacji, gdy osoba zainteresowana (strona oraz inni uczestnicy) postępowania podatkowego nie dokonała czynności procesowej w oznaczonym dla niej okresie.¹⁶ Zatem przepisy art. 162 § 1 i § 2 o.p. nie pozostawiają wątpliwości co do tego, że aby złożyć wniosek o przywrócenie terminu, musi on być uchybiony, ponieważ wniosek w tym zakresie złożony mimo braku uchybienia terminu jest nie-

11 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 16 czerwca 2007 r., sygn. akt II SA/Bk 225/07, Legalis nr 113816.

12 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 2 października 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 1132/09, Lex nr 531466.

13 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. II, Toruń 2007, s. 192.

14 B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2012, Wrocław 2012, s. 739; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 marca 2012 r., sygn. akt III SA/GI 1485/11, CBOSA; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 maja 2011 r., sygn. akt I SA/Bk 733/10, Lex nr 816709.

15 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 lipca 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 297/08, Lex nr 492392.

16 M. Szubiakowska, Przywrócenie uchybionego terminu, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 9, s. 48; B. Woźniak, Przywrócenie terminu w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 9; P. Pietrasz, [w:] J. Brolik, R. Dogwier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2013, Lex/el.

dopuszczalny.¹⁷ Należy zatem pamiętać, że uchybienie terminu do dokonania czynności procesowej wywoła jej bezskuteczność.¹⁸ Innymi słowy, instytucja przywrócenia terminu daje podatnikowi możliwość przywrócenia terminu procesowego zawitego w przypadku jego uchybienia i prowadzi do stworzenia sytuacji, w której uchybiony termin dla dokonania określonej czynności rozpoczyna swój bieg na nowo.¹⁹

Warto przy tym zauważyć, że w świetle artykułu 121 § 1 o.p., realizując zasadę zaufania do organów podatkowych, organ podatkowy powinien pouczyć podatnika o prawie żądania przywrócenia terminu.²⁰

Przepisy ordynacji podatkowej ustanawiają cztery przesłanki przywrócenia terminu, które muszą być spełnione łącznie²¹:

- a) wniesienie podania o przywrócenie terminu,²²
- b) uprawdopodobnienie, że do uchybienia terminu doszło bez winy zainteresowanego,
- c) złożenie podania w ciągu 7 dni od daty ustania przyczyny, dla której doszło do uchybienia terminu,
- d) dopełnienie, w dacie złożenia wniosku, czynności, dla której określony został przywracalny termin.

Przywrócenie terminu nigdy nie może nastąpić z urzędu, a tylko wyłącznie na wniosek zainteresowanego.²³ Podkreśla to również orzecznictwo, wskazując, że przywrócenie terminu nie może nastąpić z urzędu, ale jest do tego potrzebny wniosek, który należy złożyć w ciągu siedmiu dni od dnia ustania przyczyny uchybienia terminu.²⁴

17 Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 1032/11, Lex nr 1361216.

18 B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 745; Z.R. Kmiecik, Brak winy w uchybieniu terminowi jako przesłanka przywrócenia terminu w postępowaniu administracyjnym, „*Studia Iuridica Lublinensia*” 2008, nr 11, s. 63.

19 Postanowienie NSA z dnia 25 lutego 2014 r., sygn. akt II GZ 283/13, CBOSA.

20 M. Szubiakowska, *op. cit.*, s. 48; odmiennie W. Taras, Glosa do wyroku WSA z dnia 23 lutego 2011 r., sygn. akt I SA/Lu 811/10, „*Samorząd Terytorialny*” 2011, nr 10, s. 80 i n.

21 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 lutego 2010 r., sygn. akt II SA/Sz 1306/09, *Legalis* nr 246987; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 768–769; L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 240.

22 Wyrok NSA z dnia 14 maja 1998 r., sygn. akt IV SA 1153/96, Lex nr 45637.

23 W. Nykiel (red.), W. Chrościelewski, K. Koperkiewicz–Mordel, M. Sęk, M. Wilk, *Polskie...*, *op. cit.*, s. 109; H. Knysiak–Molczyk, Problematyka wstępnego postępowania odwoławczego, „*Glosa*” 2000, nr 12, s. 6 i n.

24 Wyrok NSA z dnia 23 maja 1995 r., sygn. akt SA/Sz 274/95, Lex nr 26915; analogicznie wyrok WSA w Poznaniu z dnia 7 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Po 1431/06, *Legalis* nr 102668.

Wniosek o przywrócenie terminu, np. do wniesienia odwołania, nie jest pozostawiony swobodnemu uznaniu organowi odwoławczemu, ponieważ jeśli zaistnieją wszystkie wskazane wyżej przesłanki, organ podatkowy zobligowany jest do pozytywnego załatwienia sprawy i przywrócenia terminu.²⁵ Tym samym wniosek o przywrócenie terminu nie jest przedmiotem swobodnego uznania administracyjnego, ponieważ z przepisu art. 162 § 1 o.p. jasno wynika, że ustawodawca nadmierne restrykcyjnie nie unormował kwestii uchybienia terminu (nawet nie ogranicza podmiotowego kręgu do „strony”).²⁶ Słusznie zatem w wyroku z dnia 27 listopada 2013 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy wskazano, że „rozstrzygnięcie w przedmiocie wniosku o przywrócenie uchybionego terminu nie jest przedmiotem uznania administracyjnego, lecz jest gwarancją procesową usuwającą negatywne skutki pewnych wydarzeń zaistniałych w toku postępowania administracyjnego”.²⁷

W sprawie przywrócenia terminu postanawia właściwy w sprawie organ administracji publicznej, a w sprawie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania lub zażalenia postanawia ostatecznie organ właściwy do rozpatrzenia odwołania²⁸ lub zażalenia.²⁹ Postanowienie w sprawie przywrócenia terminu do złożenia odwołania jest ostateczne,³⁰ gdyż nie przysługuje na nie zażalenie. Oznacza to, że jest to postanowienie zamykające postępowanie, a zatem przysługuje na nie skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego.³¹

Użycie przez ustawodawcę sformułowania „w sprawie przywrócenia terminu” oznacza, że w tej formie następuje zarówno odmowa przywrócenia terminu, jak również jego przywrócenie.³² Jednakże or-

25 D. Jankowiak, Przywrócenie terminu do złożenia odwołania od decyzji, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 9.

26 Wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2008 r., sygn. akt II FSK 474/07, Legalis nr 121232.

27 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 27 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Bd 820/13, Lex nr 1434605.

28 Wyrok NSA z dnia 12 stycznia 2010 r., sygn. akt I OSK 408/09, Legalis nr 224328.

29 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 stycznia 2010 r., sygn. akt VII SA/Wa 1653/09, Legalis nr 218693.

30 Postanowienie NSA z dnia 6 września 2007 r., sygn. akt I OSK 1228/07, Legalis nr 111194.

31 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 lutego 2007 r., sygn. akt II SA/Po 500/06, Legalis nr 109324.

32 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lutego 2007 r., sygn. akt VII SA/Wa 1605/06, Legalis nr 107210.

gan podatkowy, odmawiając przywrócenia terminu, zobowiązany jest ustalić, jaka była przyczyna jego uchybienia, a w razie potrzeby, kiedy „czynnik” ten ustał, ewentualnie wezwać podatnika, aby okoliczności te wykazał, ponieważ zarówno przywrócenie terminu, jak i odmowa musi wynikać z obiektywnych kryteriów, przy czym ocena tych warunków powinna być dokonana na podstawie całokształtu okoliczności, które doprowadziły do tego, że uchybiono terminowi.³³

4. Uprawdopodobnienie braku winy w uchybieniu terminu

Zgodnie z art. 162 § 1 o.p. w razie uchybienia terminu należy przywrócić termin na wniosek zainteresowanego, jeżeli uprawdopodobni, że uchybienie nastąpiło bez jego winy.

Uprawdopodobnienie jest środkiem zastępczym, słabszym niż dowód, niedającym pewności, lecz jedynie wiarygodność (prawdopodobieństwo) twierdzenia o danym fakcie.³⁴ Inaczej rzecz ujmując, uprawdopodobnienie prowadzi do uzasadnionego przypuszczenia, że zdarzenie rzeczywiście miało miejsce, a zakres uprawdopodobnienia obejmuje zdarzenie, które spowodowało brak winy po stronie zainteresowanego.³⁵ Zatem uprawdopodobnienie określane jest jako „ułatwione postępowanie dowodowe”, zmierzające do uwiarygodnienia twierdzeń, surogat, namiastka dowodu bądź środek zastępczy dowodu niedający pewności, lecz tylko wiarygodność (prawdopodobieństwo) twierdzenia o jakimś fakcie.³⁶ Potwierdza to również orzecznictwo, słusznie zauważając, że uprawdopodobnienie, jako środek zastępczy dowodu, niedający pewności, lecz tylko wiarygodność (prawdopodobieństwo) twierdzenia o jakimś fakcie) jest zwolniony od ścisłych formalności dowodowych, a zatem ilekroć przepisy prawa przewidują uprawdopodobnienie, zachowanie szczegółowych reguł dowodowych nie jest wymagane.³⁷ Ponadto przepis art. 162 o.p. nie wskazuje, jaki stopień

33 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 grudnia 2012 r., sygn. akt I SA/GI 413/12, Lex nr 1376102.

34 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 7 maja 2009 r., sygn. akt IV SA/Po 446/08, CBOSA.

35 *Ibidem*.

36 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Sz 799/13, Lex nr 1417015.

37 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 czerwca 2007 r., sygn. akt I SA/Łd 76/07, Legalis nr 121236.

prawdopodobieństwa jest dostateczny do uznania, że pewien fakt jest uprawdopodobniony.³⁸

W postępowaniu incydentalnym wywołanym wnioskiem podatnika o przywrócenie terminu nie chodzi o uzyskanie absolutnej pewności co do prawdziwości określonych twierdzeń, a jedynie o ocenę ich wiarygodności.³⁹ Zatem w przypadku wniosku o przywrócenie terminu, np. do wniesienia odwołania, wystarczające jest jedynie uprawdopodobnienie zdarzeń,⁴⁰ które były przeszkodą do złożenia pisma w terminie, nie zaś przedstawienie niepodważalnych dowodów, świadczących o niedających się przezwyciężyć przeszkodach.⁴¹

Dla przywrócenia terminu w świetle art. 162 § 1 o.p. nie jest konieczne przeprowadzenie postępowania dowodowego według reguł określonych w rozdziale 11 ordynacji podatkowej, pt. Dowody, ponieważ wystarczy uprawdopodobnienie, że zainteresowany nie dotrzymał terminu bez swojej winy.⁴² Ustawodawca, wprowadzając uprawdopodobnienie do instytucji przywrócenia terminu, przewiduje jedynie swobodną namiastkę dowodu, ponieważ rolą organu podatkowego jest ocena prawdopodobieństwa określonego ciągu zdarzeń, co oznacza, że przeprowadzanie dowodów mających na celu weryfikację uprawdopodobnienia musi ograniczyć do niezbędnego minimum.⁴³

To strona powinna uprawdopodobnić wystąpienie niezawinionych przez siebie okoliczności, które uniemożliwiły jej dochowanie terminu, posiadając bowiem najlepszą wiedzę o tych przyczynach, powinna je przejrzysto i wiarygodnie przedstawić.⁴⁴ Organ podatkowy nie ma w tym wypadku obowiązku poszukiwania przyczyn uchybienia terminu, ale jedynie obowiązek weryfikacji twierdzeń strony pod względem ich wiarygodności.⁴⁵ Innymi słowy, z treści art. 162 § 1 o.p. wynika

38 Wyrok NSA z dnia 14 września 2011 r., sygn. akt II FSK 557/10, CBOSA.

39 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Kr 1818/12, Lex nr 1327856.

40 R. Bucholski, A. Mikos–Sitek, Obowiązki profesjonalnego pełnomocnika przy sporządzaniu odwołania w sprawach podatkowych w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 2, s. 19 i n.

41 Wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2013 r., sygn. akt II FSK 178/12, CBOSA.

42 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 grudnia 2012 r., sygn. akt I SA/GI 419/12, Lex nr 1376108.

43 Wyrok NSA z dnia 15 maja 2013 r., sygn. akt II FSK 1654/11, Lex nr 1329651.

44 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. akt III SA/Po 1142/13, Lex nr 1411595.

45 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 maja 2014 r., sygn. akt III SA/Po 1082/13, Lex nr 1479666.

expressis verbis, że uprawdopodobnienie braku winy należy do wnioskodawcy i nie można z treści tej normy wywodzić, że organ powinien – zgodnie z art. 122 i art. 187 § 1 o.p. – wykazać, że doszło do zawinienia bądź jego braku, ponieważ to strona powinna uwiarygodnić stosowną argumentacją swoją staranność oraz fakt, że przeszkoda, na którą się powołuje, była od niej niezależna i uniemożliwiła jej działanie nawet przy dołożeniu największego wysiłku możliwego w danych okolicznościach.⁴⁶ Tym samym nieuprawdopodobnienie na odpowiednim etapie postępowania (a więc w związku ze złożonym wnioskiem o przywrócenie terminu) braku winy w uchybieniu terminu skutkuje uznaniem, że uchybienie terminu było zawinione.⁴⁷ Inaczej mówiąc, ustawodawca, konstruując przepis art. 162 § 1 o.p., ciężarem uprawdopodobnienia braku winy obciąża stronę – co wprost wynika z treści przepisu, organowi zaś pozostawia ocenę ustawowo określonych przesłanek, ponieważ to strona zna prawdziwe przyczyny uchybienia terminu i często tylko ona jest w stanie wykazać istnienie okoliczności i przeszkód wyłączających winę w uchybieniu terminowi.⁴⁸ Również według orzecznictwa obowiązek uprawdopodobnienia braku winy spoczywa na zainteresowanym i nie może być przerzucany na organ podatkowy, który dokonuje oceny, czy strona dopuściła się uchybienia terminowi bez swojej winy, biorąc pod uwagę wszystkie okoliczności faktyczne i oceniając winę według obiektywnych mierników staranności.⁴⁹

Podsumowując, stwierdzić należy, iż sformułowanie „uprawdopodobnić” oznacza, że na podatniku nie spoczywa obowiązek przedstawienia w sposób jednoznaczny wskazanych okoliczności, ale wystarczającym jest, aby te okoliczności zostały ukazane.⁵⁰ Zatem odróżnienie aktu uprawdopodobnienia w stosunku do przeprowadzenia dowodu polega m.in. na tym, że uprawdopodobnienie przeprowadza się za pomocą środków nieskrępowanych wymaganiami stawianymi co do formy.⁵¹

46 Wyrok WSA w Opolu z dnia 13 grudnia 2011 r., sygn. akt I SA/Op 372/11, Lex nr 1150430.

47 Wyrok NSA z dnia 23 marca 2011 r., sygn. akt II FSK 2111/09, Lex nr 1080012.

48 Wyrok NSA z dnia 23 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1576/08, Lex nr 595829.

49 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 28 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/OI 549/07, Lex nr 413447.

50 Postanowienie NSA z dnia 20 lipca 2010 r., sygn. akt II GZ 167/10, CBOSA.

51 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 lipca 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 484/10, Lex nr 611880.

Innymi słowy, uprawdopodobnienie jest środkiem zwolnionym od ścisłych formalności dowodowych.⁵²

5. Brak winy w uchybieniu terminu

Kryterium braku winy, zgodnie z art. 162 § 1 o.p., wiąże się z obowiązkiem strony do szczególnej staranności przy dokonywaniu czynności procesowych,⁵³ a zatem niewielkie nawet niedbalstwo wyklucza możliwość uwzględnienia żądania o przywrócenie uchybionego terminu.⁵⁴ Innymi słowy, przepis art. 162 § 1 o.p. nie uzależnia uprawnienia do przywrócenia terminu od stopnia zawinienia, co oznacza, iż każdy, nawet najlżejszy stopień zawinienia w uchybieniu terminu wyłącza możliwość zastosowania tej instytucji.⁵⁵ Tożsame w tej mierze stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 13 sierpnia 2014 r., wyrażając pogląd, iż uniknięcie negatywnych skutków dokonania czynności postępowania po upływie ustawowego terminu określonego do jej wykonania wymaga więc uprawdopodobnienia nie tylko braku winy umyślnej (przy rozumieniu umyślności jako zamierzonego działania sprzecznego z regułą lub regułami postępowania bądź na powstrzymaniu się od działania mimo obowiązku czynnego zachowania),⁵⁶ ale także lżejszej jej postaci – niedbalstwa (rozumianego jako niedołożenie należytej staranności, jakiej można wymagać od każdej osoby dbającej o swoje interesy).⁵⁷ Co więcej, w orzecznictwie słusznie wskazuje się, iż istnienie przeszkody do dokonania czynności w postępowaniu podatkowym nie oznacza, że automatycznie uprawdopodobniony został brak winy w uchybieniu terminu, ponieważ o „braku winy można mówić w sytuacji, gdy dana przeszkoda w dokonaniu czynności skonfrontowana z obiektywnymi miernikami staranności prowadzi do wniosku, że zobowiązany do do-

52 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 kwietnia 2013 r., sygn. akt VIII SA/Wa 20/13, Lex nr 1317434.

53 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 25 kwietnia 2012 r., sygn. akt II SA/Go 765/11, CBOSA.

54 Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2013 r., sygn. akt I FSK 739/12, Lex nr 1336040.

55 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Lu 618/11, Lex nr 1150326.

56 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 13 sierpnia 2014 r., sygn. akt I SA/Go 390/14, CBOSA.

57 Postanowienie NSA z dnia 28 maja 2014 r., sygn. akt I FZ 127/14, CBOSA.

konania określonej czynności postępowania nie mógł przewyciężyć przeszkody w zachowaniu terminu do jej dokonania, nawet przy użyciu największego możliwego w danych warunkach wysiłku”.⁵⁸

W świetle 162 § 1 o.p. występuje duża ilość możliwych do zaistnienia stanów faktycznych powodujących uchybienie terminu, dlatego też każda sprawa musi być oceniana na podstawie konkretnych okoliczności faktycznych w niej występujących.⁵⁹ Również zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, wyrażonym w wyroku z dnia 4 września 2014 r., przyczyna uchybienia terminu niekoniecznie musi mieć jedno źródło, ale może się na nią składać cały konglomerat zdarzeń, który uniemożliwia podatnikowi np. sporządzenie i wniesienie środka zaskarżenia od indywidualnych rozstrzygnięć podatkowych.⁶⁰ A zatem tylko całościowe spojrzenie na zaistniałą w sprawie sytuację pozwoli organowi podatkowemu na dokonanie prawidłowej oceny, ponieważ wydając rozstrzygnięcie w sprawie, organ musi kierować się kryteriami doświadczenia życiowego i zasadami racjonalności.⁶¹ Innymi słowy, aby uprawdopodobnić brak swojej winy, strona powinna uwiarygodnić stosowną argumentacją swoją staranność oraz fakt, że przeszkoda była od niej niezależna i istniała cały czas, aż do momentu wniesienia wniosku o przywrócenie terminu.⁶²

Na gruncie powyższych rozważań można wyodrębnić co najmniej 4 grupy sytuacji uniemożliwiające dokonanie czynności procesowej w określonym terminie. Zaliczamy do nich uchybienia terminu:

- a) z winy pełnomocnika,
- b) spowodowane chorobą,
- c) związane z doręczeniami pism procesowych,
- d) wynikające z różnego rodzaju wyjazdów (urlop, podróż służbowa, itp.).

58 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 kwietnia 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 177/14, Lex nr 1446644.

59 Wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2013 r., sygn. akt II FSK 178/12, Lex nr 1430265; B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, Ordynacja..., *op. cit.*, s. 193.

60 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 4 września 2013 r., sygn. akt I SA/Po 215/13, Lex nr 1466660.

61 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 4 września 2013 r., sygn. akt I SA/Po 215/13, Lex nr 1466660; szerzej A. Mariański, Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego 2009, Lex/el.

62 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 października 2013 r., sygn. akt I SA/Po 232/13, Lex nr 1381925.

5.1. Uchybienia terminu z winy pełnomocnika

Strona, ustanawiając mocodawcę, ponosi wszelkie konsekwencje wyboru swojego reprezentanta.⁶³ Zatem w przypadku uchybienia terminu z winy pełnomocnika nie będzie to przesłanka dająca podstawy do jego przywrócenia.⁶⁴ Innymi słowy, jeżeli do uchybienia terminu doszło wskutek niewłaściwej organizacji pracy profesjonalnego pełnomocnika, to są to okoliczności od niego zależne i nie mogą być zaliczone do kategorii sytuacji nie do przewyżczenia.⁶⁵ Słuszne wydają się więc twierdzenia organów podatkowych, iż w przypadku profesjonalnych pełnomocników należy przyjąć, że są to osoby zobowiązane do szczególnej staranności przy wykonywaniu powierzonego zlecenia, a zatem ocena, czy dochowali reguł starannego działania, winna być dokonywana według wyższych, zaostrzonych kryteriów.⁶⁶ Tym samym „nie można mówić o braku winy pełnomocnika, który planując urlop, może zlecić podjęcie koniecznych czynności np. pracownikowi kancelarii lub ustanowić substytucję, a tego nie czyni, mimo iż podjął się prowadzenia sprawy za stronę postępowania”.⁶⁷

Radca prawny (doradca podatkowy) jako profesjonalny pełnomocnik podatnika, który udaje się na urlop i nie zapewnia dla ochrony interesów reprezentowanych przez siebie klientów właściwej organizacji pracy swej kancelarii, dopuszcza się niedbalstwa.⁶⁸ Dla przykładu „sam fakt wyjazdu na urlop pełnomocnika strony wykonującego zawód doradcy podatkowego i nieudzielenie na ten okres substytucji, czy też ustanowienie pełnomocnika do doręczeń, nie może być równoznaczny z uprawdopodobnieniem braku zawinienia w uchybieniu terminu”.⁶⁹ W takim przypadku zaniedbanie tej „rangi” nie może zostać zaliczo-

63 I. Nowak, Konsekwencje zaniedbań pełnomocnika dla jego mocodawcy w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 10, s. 24 i n.

64 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 1082/10, Lex nr 749080.

65 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 maja 2014 r., sygn. akt III SA/Po 1083/13, CBOSA.

66 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 października 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 776/11, Lex nr 1132846; wyrok NSA z dnia 20 września 2012 r., sygn. akt I FSK 1531/11, Lex nr 1243766.

67 Wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1279/10, Lex nr 1151297.

68 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 stycznia 2005 r., sygn. akt I SA/Gd 585/04, Lex nr 256427.

69 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 sierpnia 2013 r., sygn. akt I SA/Gl 1270/12, Lex nr 1363733.

ne do okoliczności uprawdopodobniających brak winy, o których mowa w art. 162 § 1 o.p.⁷⁰

„W odniesieniu do osób, które z racji wykonywanego zawodu występują jako pełnomocnicy stron, przyjmuje się, że osoby te są zobowiązane do szczególnej staranności przy wykonywaniu powierzonego zlecenia, a zatem ocena, czy dochowali reguł starannego działania, winna być dokonywana w oparciu o odpowiednio wysokie kryteria”.⁷¹ Podobny pogląd został sformułowany w orzecznictwie, w którym wskazuje się, że „powierzenie ważnego pisma procesowego aplikantowi na kilka godzin przed upływem terminu na jego złożenie, w sytuacji gdy aplikant udaje się w podróż samochodem do oddalonego klienta, jest brakiem należytej staranności, jakiej należy oczekiwać od profesjonalnego pełnomocnika”.⁷²

Podsumowując tę część rozważań, zauważyć należy, iż w żadnym razie o braku winy w dopełnieniu wymagań proceduralnych nie może stanowić „niedowład” organizacyjny pełnomocników, a tym bardziej zaniedbania ze strony ich pracowników, ponieważ to strona ponosi odpowiedzialność za dobór osób, którymi posługuje się przy prowadzeniu swoich spraw.⁷³ Także nie będzie okolicznością wskazującą na brak winy w uchybieniu terminu sytuacja związana z natłokiem prac w kancelarii, np. termin do wniesienia odwołania, ponieważ okoliczność ta, nawet jeżeli w subiektywnym odczuciu pełnomocnika była przeszkodą do dokonania czynności, nie ma charakteru ani zewnętrznego, ani obiektywnego.⁷⁴ Innymi słowy, pojęcie winy podatnika w uchybieniu terminowi obejmuje swym zakresem działania bądź zaniechania pełnomocnika, a także działania osób trzecich upoważnionych przez pełnomocnika do dokonywania poszczególnych czynności, włącznie z czynnościami o charakterze czysto technicznym, czy też organizacyjnym.⁷⁵

Mając powyższe na uwadze, uprawniony wydaje się pogląd, iż należyta staranność, która jest punktem odniesienia dla oceny braku winy

70 Wyrok NSA z dnia 16 maja 2006 r., sygn. akt II FSK 616/05, CBOSA; wyrok NSA z dnia 1 października 2009 r., sygn. akt I FSK 853/08, Lex nr 537041.

71 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Po 200/10, Lex nr 673450.

72 Wyrok NSA z dnia 29 września 2010 r., sygn. akt I FSK 109/10, Lex nr 744102.

73 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 czerwca 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 194/11, Lex nr 1087727.

74 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 25 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Ke 529/11, Lex nr 1107885.

75 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 maja 2014 r., sygn. akt III SA/Po 1085/13, Lex nr 1479669.

na gruncie art. 162 § 1 o.p., zawiera odpowiedzialność strony postępowania podatkowego za dobór osób, które reprezentują ją w stosunku do podmiotów zewnętrznych, w tym organów podatkowych.⁷⁶

5.2. Uchybienie terminu spowodowane chorobą

Mimo że choroby stanowią naturalny aspekt życia człowieka i wywołują niejednokrotnie stres związany z zachorowaniem, to nie usprawiedliwiają zawsze dysfunkcji w zakresie wykonywania obowiązków dotyczących np. czynności procesowych.⁷⁷ Nie można zawsze z góry zakładać, że każda choroba jest samoistną okolicznością wystarczającą do uznania, że uchybienie terminowi nastąpiło bez winy zainteresowanego i wyklucza możliwości dokonania czynności procesowej przez stronę,⁷⁸ np. sporządzenia odwołania i nadania go przez pocztę osobiście lub przez domownika.⁷⁹ Innymi słowy, nie każda choroba, jak też posiadanie zwolnienia lekarskiego⁸⁰ jest potwierdzeniem braku winy z art. 162 § 1 o.p., ponieważ mogłoby być uznane tylko wówczas, gdyby rzeczywiście uniemożliwiały stronie podjęcie czynności procesowej, a przy tym strona nie miała możliwości skorzystania z pomocy domownika lub rodziny, czy też innych osób.⁸¹ Zatem „sam fakt choroby, nawet poświadczony zaświadczeniem lekarskim, nie jest wystarczający dla uprawdopodobnienia braku winy w uchybieniu terminu, ponieważ w przypadku choroby trzeba wskazać, że rodzaj choroby uniemożliwiał dokonanie czynności oraz że nie istniała możliwość skorzystania z pomocy innych osób w jej dokonaniu”.⁸² Również według judykatury stan chorobowy, potwierdzony zaświadczeniem lekarskim, nie będzie zawsze samoczynnie przesądzał o braku winy w uchybieniu ter-

76 Wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1292/10, Lex nr 1104097; wyrok WSA w Warszawie dnia 15 maja 2012 r., sygn. akt V SA/Wa 312/12, Lex nr 1287215.

77 Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2014 r., sygn. akt I GSK 1381/12, Lex nr 1446500.

78 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 maja 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 1065/12, CBOSA.

79 Wyrok NSA z dnia 27 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 1014/12, Lex nr 1463414; wyrok NSA z dnia 25 lutego 2014 r., sygn. akt I GSK 753/12, Lex nr 1446507.

80 „Zaświadczenie lekarskie L4, jako dokument urzędowy sporządzony w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowi dowód tego, co zostało w nim urzędowo stwierdzone, tj. także ocenę stanu zdrowia osoby badanej” – wyrok NSA z dnia 14 marca 2013 r., sygn. akt I FSK 605/12, Lex nr 1302733.

81 Wyrok WSA w Poznaniu, sygn. akt III SA/Po 1095/12, Lex nr 1343506; wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 października 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 777/11, Lex nr 1154582.

82 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 222/13, Lex nr 1368422.

minowi do dokonania określonej czynności procesowej.⁸³ Wydaje się zatem zasadne, że w każdym indywidualnym przypadku należy starannie rozważyć każdą okoliczność, tj. rodzaj choroby, okres jej trwania i wpływ na możliwość samodzielnego funkcjonowania, charakter czynności procesowej, która ma być dokonana w określonym terminie oraz ewentualna możliwość posłużenia się osobą trzecią itp..⁸⁴

Nieuprawnione jest twierdzenie, spotykane w niektórych orzeczeniach, że stan przedzawałowy serca nie uprawdopodobnia braku winy w uchybieniu terminu do złożenia odwołania.⁸⁵ Trafny wydaje się raczej pogląd, że „w przypadku zdiagnozowanej choroby na tle zaburzeń depresyjnych, lękowych oraz nerwicowych, w których podmiot musi zażywać leki przeciwdepresyjne, potwierdzeniem jego braku winy w uchybieniu terminu jest szczególnie rodzaj choroby, na którą cierpi, i która może skutkować brakiem koncentracji na ważnych dla niego sprawach, a w związku z tym istnieje możliwość wystąpienia braku świadomego podejmowania decyzji w prowadzeniu swoich spraw, w kierowaniu swoim postępowaniem”.⁸⁶ Słusznie zatem w orzecznictwie wskazuje się także, że „sytuacje powstałe w wyniku zaistnienia objawów schorzenia, przy których występuje konieczność przyjmowania preparatów antydepresyjnych, oddziałują nie tylko bezpośrednio na samego chorego, lecz także na krąg najbliższych mu osób, a w szczególności małżonka i stanowią przesłankę uzasadniającą przywrócenie temu małżonkowi terminu do dokonania czynności w postępowaniu podatkowym”.⁸⁷ Również za przeszkodę nie do przewyciężenia, uniemożliwiającą dopełnienie terminu w orzecznictwie sądowym przyjmuje się poważny wypadek samochodowy związany z hospitalizowaniem w ostatnich dniach upływu terminu,⁸⁸ czy też pozostawanie na zwolnie-

83 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 sierpnia 2013 r., sygn. akt I SA/Wr 688/13, Lex nr 1379481.

84 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 30 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Bk 69/12, Lex nr 1404191.

85 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 października 2004 r., sygn. akt III SA 2967/03, Lex nr 164436; S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 752.

86 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 20 lutego 2014 r., sygn. akt I SA/Sz 797/13, Lex nr 1437153.

87 Wyrok NSA z dnia 5 listopada 2004 r., sygn. akt FSK 415/04, Lex nr 147747.

88 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 17 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Ke 584/07, Lex nr 467228.

niu lekarskim z powodu wirusowego zakażenia przewodu pokarmowego (grypa żołądkowa).⁸⁹

5.3. Uchybienie terminu wynikające z różnego rodzaju wyjazdów (urlop, podróż służbowa itp.)

Sam fakt, że podatnik przebywa na delegacji za granicą, nie może świadczyć o braku winy w uchybieniu terminowi, ponieważ złożenie np. odwołania nie wymaga obecności w miejscu zamieszkania, gdyż czynność ta może zostać wykonana podczas pobytu w delegacji bądź przez ustanowionego pełnomocnika.⁹⁰ Zatem wyjazdy strony związane z prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą nie należą do okoliczności nagłych i nieprzewidywalnych w rozumieniu art. 162 § 1 o.p.⁹¹ Taki właśnie kierunek wykładni tej reguły przyjęty jest w orzecznictwie sądowym, gdzie sądy zwracają uwagę, iż „generalnie, wyjazdy, czy to w sprawach prywatnych, czy też służbowych nie mogą świadczyć o braku winy w uchybieniu terminu procesowego. Należy podkreślić, że rolą prezesa zarządu spółki – organu z założenia obowiązującego do należytego, profesjonalnego zarządzania i reprezentowania spółki na zewnątrz – winno być takie pokierowanie organizacją spółki, by uwzględniała ona także ewentualne skutki prawne wynikające z doręczenia przychodzącej podczas jego nieobecności do spółki korespondencji, w tym decyzji administracyjnych”.⁹² Zbieżne z tym zapatrywaniem stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie w wyroku z dnia 18 listopada 2011 r., podnosząc, że „za okoliczność stanowiącą uzasadnienie dla przywrócenia terminu mógłby być uznany nagły, niespodziewany wyjazd strony, o ile uniemożliwiłaby jej dokonanie czynności, i strona nie mogłaby podjąć kroków, które zabezpieczyłyby ją przed negatywnymi konsekwencjami nieobecności, a także skorzystać z pomocy innych osób w dokonaniu czynności procesowej. Skoro jednak strona prowadzi działalność gospodarczą w zakresie mię-

89 Postanowienie WSA w Warszawie z dnia 11 sierpnia 2011 r., V SA/Wa 884/11, CBOSA; P. Zamorowski, J. Zawiejska-Rataj, Przywrócenie terminu w orzecznictwie, „Serwis Monitora Podatkowego” 2011, nr 3, s. 18.

90 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 kwietnia 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 2095/09, Lex nr 620062.

91 Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt I FSK 537/12, Lex nr 1336007.

92 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 2 lutego 2012 r., sygn. akt I SA/Go 1212/11, Lex nr 1120857.

dzynarodowych usług transportowych i ma świadomość konieczności częstego opuszczania miejsca zamieszkania, to wyjazdy w celach zarobkowych nie są „nagle” w wyżej podanym znaczeniu”.⁹³

Bezdiskusyjny jest fakt, że „samo przebywanie na urlopie nie uzasadnia przywrócenia uchybionego terminu. Strona należycie dbająca o swoje interesy, planując dłuższy pobyt poza miejscem, które wskazała jako adres do korespondencji, powinna wskazać inny adres do korespondencji (pełnomocnika do doręczeń) bądź ustanowić reprezentanta do zastępowania jej w toczącym się postępowaniu i w ten sposób zapobiec niekorzystnym skutkom, jakie wiążą się z uchybieniem terminu do dokonania określonych czynności procesowych”.⁹⁴ Nawet wyjazd na krótkotrwały urlop, nie ustanawiając pełnomocnika do spraw doręczeń w okresie wszczętego postępowania podatkowego, kiedy podatnik mógł spodziewać się decyzji w toczącym się, zmierzającym do ukończenia postępowaniu, nie stanowi wystarczającego w świetle art. 162 § 1 o.p. wykazania braku winy w uchybieniu terminu.⁹⁵ Innymi słowy, wyjazd na urlop wypoczynkowy w toku postępowania podatkowego nie stanowi przyczyny uzasadniającej brak winy w uchybieniu terminu, o którym mowa w art. 162 § 1 o.p.⁹⁶ Z drugiej jednak strony należy podkreślić, że okolicznością stanowiącą uzasadnienie dla przywrócenia terminu może być uznany np. nagły, niespodziewany wyjazd strony, o ile uniemożliwiłby jej dokonanie czynności i strona nie mogłaby podjąć kroków, które zabezpieczyłyby ją przed negatywnymi konsekwencjami nieobecności, a także skorzystać z pomocy innych osób w dokonaniu czynności procesowej.⁹⁷

5.4. Uchybienie terminu związane z doręczeniami pism procesowych

Jeżeli strona upoważniła określone osoby do odbioru korespondencji, to w przypadku jej odbioru przez jedną z wyznaczonych osób, nie może skutecznie podnosić zarzutu wadliwego doręczenia decyzji, po-

93 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Lu 619/11, Lex nr 1150327.

94 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 września 2013 r., sygn. akt III SA/Po 761/13, Lex nr 1374434.

95 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 października 2012 r., sygn. akt VIII SA/Wa 476/12, Lex nr 1250151.

96 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 sierpnia 2013 r., sygn. akt I SA/GI 1269/12, Lex nr 1363732.

97 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 694/13, Lex nr 1473984.

nieważ niedbalstwo tej osoby w przekazaniu pisma podatnikowi rodzi skutki na gruncie regulacji zawartej w art. 162 § 1 o.p.⁹⁸ Także w przypadku dyskusyjności co do rzeczywistej daty odbioru przesyłki, należyćie dbająca o swoje interesy strona postępowania powinna była podjąć czynności zmierzające do jej ustalenia, gdyż brak takich działań świadczy o niedbalstwie, które stosownie do art. 162 § 1 o.p. wyklucza przywrócenie terminu do dokonania uchybionej czynności procesowej.⁹⁹ Na poparcie tego poglądu przywołać można chociażby wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 lutego 2013 r., zgodnie z którym „nie może wyłączać zawinienia fakt czasowego przebywania zainteresowanego poza miejscem stałego zamieszkania, jeżeli doszło w tym czasie do skutecznego doręczenia zaskarżonej decyzji”.¹⁰⁰

Organ podatkowy, doręczając przesyłkę zawierającą decyzje podatkowe za pośrednictwem np. Poczty Polskiej, w sytuacji rozpatrywania wniosku o przywrócenie terminu, powinien uwzględniać błędy tego pośrednika, oceniając, czy w tym zakresie strona zawiniła, uchybiając terminowi do wniesienia odwołania.¹⁰¹ Jak trafnie stwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 19 grudnia 2012 r. „w sytuacji, gdy do uchybienia terminu do złożenia odwołania doszło wskutek błędnego przekonania podatnika co do dokonania tej czynności w terminie wywołanego nieprawidłowym działaniem (zaniedbaniem) doręczyciela (poczty), który powiadomił stronę o możliwości odbioru przesyłki (decyzji) po okresie przewidzianym do jej przechowania i przesyłkę tę, po tym okresie, wydał, należy stwierdzić, że wykazanie takiej okoliczności stanowi wystarczające uprawdopodobnienie, że uchybienie w terminowym wniesieniu odwołania nastąpiło bez winy podatnika. Postępowanie w zgodzie z pouczeniem zawartym w dokumencie sporządzonym przez doręczyciela (pocztę) co do daty odbioru przesyłki (decyzji) wyklucza winę podatnika (adresata) w nieterminowym złożeniu odwołania, o ile odwołanie takie wniesione zo-

98 Wyrok NSA z dnia 19 marca 2013 r., sygn. akt I GSK 1347/11, Lex nr 1339548.

99 Wyrok NSA z dnia 4 września 2012 r., sygn. akt I FSK 1602/11, Lex nr 1243774; wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2012 r., Lex nr 1233619.

100 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 lutego 2013 r., sygn. akt I SA/GI 718/12, Lex nr 1277864.

101 Wyrok NSA z dnia 27 września 2013 r., sygn. akt I FSK 1407/12, Lex nr 1408527; D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, *passim*.

stało w terminie do tego przewidzianym, a więc w terminie 14 dni od dnia faktycznego, zgodnego z błędnym pouczeniem doręczyciela (poczty), odbioru takiej przesyłki (decyzji)”.¹⁰²

W sytuacji, gdy nieobecność strony w miejscu zamieszkania jest stanem co do zasady stałym, powinna ona w należyty sposób zabezpieczyć odbiór kierowanej do niej korespondencji, gdyż zaniechanie przez podatnika czynności w tym zakresie świadczy o jego niedbalstwie, które stosownie do art. 162 § 1 o.p., wyklucza przywrócenie terminu do dokonania uchybionej czynności procesowej.¹⁰³ Innymi słowy, jeżeli strona często wyjeżdża, powinna zabezpieczyć swoje interesy poprzez ustanowienie pełnomocnika do spraw doręczeń, ewentualnie powierzyć prowadzenie swoich spraw reprezentantowi.¹⁰⁴ W przeciwnym razie za okoliczność braku winy w uchybieniu terminu nie może być uznane powołane twierdzenie, że podatnik nie mógł odebrać dwukrotnie awizowanej przesyłki zawierającej decyzję w toczącym się wobec niego postępowaniu podatkowym, gdyż był nieobecny w kraju.¹⁰⁵ Podobnie „w sytuacji, w której przyczyną uchybienia terminu jest dostarczenie decyzji pod nieaktualny adres i przekazanie jej osobie nieuprawnionej do odbioru korespondencji, nie można uznać za uprawdopodobnione, że uchybienie terminu do wniesienia odwołania nastąpiło bez winy strony, jeżeli zbyła ona nieruchomości, nie wskazując właściwego adresu, pod którym należy dokonywać doręczeń, lub nie wskazując osoby upoważnionej do odbioru korespondencji”.¹⁰⁶

6. Podsumowanie

Uchybienie zawitego terminu powoduje, że dokonana czynność jest bezskuteczna prawnie.¹⁰⁷ Tylko w postaci przywrócenia terminu w po-

102 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 grudnia 2012 r., sygn. akt I SA/GI 479/12, Lex nr 1376117.

103 Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt I FSK 534/12, Lex nr 1336004.

104 Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt I FSK 544/12, Lex nr 1336010.

105 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/GI 1106/12, Lex nr 1316405.

106 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 sierpnia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 457/09, Lex nr 556613.

107 W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000, s. 58 i n.

stępowaniu podatkowym strona lub inny uczestnik postępowania może skorzystać z uprawnień, które utracił wskutek uchybionego terminu.¹⁰⁸

Jednym z kluczowych warunków wynikających z art. 162 § 1 o.p. w sprawie przywrócenia terminu jest uprawdopodobnienie braku winy w jego uchybieniu.¹⁰⁹ Należy w tym miejscu podnieść, iż uprawdopodobnienie jest środkiem zastępczym dowodu niedającym pewności, lecz jedynie czyniącym wiarygodne twierdzenia o danym fakcie, który wskazuje na niemożliwość dokonania danej czynności z powodu przeszkód niemożliwych do przezwyciężenia.¹¹⁰ Innymi słowy, udowodnienie czyni istnienie pewnego faktu pewnym, zaś uprawdopodobnienie tylko prawdopodobnym, ponieważ udowodnienie służy celowi przekonania organu orzekającego o prawidłowości pewnego twierdzenia, natomiast uprawdopodobnienie służy celowi obudzenia w organie orzekającym ufności w to, że pewne twierdzenie odpowiada prawdzie.¹¹¹ Zatem w świetle art. 162 § 1 o.p. wystarczy, aby zainteresowany jedynie uprawdopodobnił, a nie udowodnił, że uchybienie terminu nastąpiło bez jego winy i już organ podatkowy jest zobligowany do przywrócenia terminu – o czym świadczy „zwrot „należy przywrócić””.¹¹²

Pojęcie braku winy nie posiada definicji legalnej i dlatego za każdym razem musi być analizowane na gruncie konkretnego stanu faktycznego.¹¹³ A zatem kryterium braku winy, jako przesłanka zasadności wniosku o przywrócenie terminu, wiąże się z obowiązkiem dołożenia szczególnej staranności przy dokonywaniu każdej czynności procesowej, jakiej można oczekiwać od osoby należycie dbającej o własne interesy.¹¹⁴

O braku winy można mówić w sytuacji, gdy przeszkoda, np. w postaci choroby, skonfrontowana z obiektywnymi miernikami staranności, prowadzi do wniosku, że strona nie była w stanie dokonać określonej czynności postępowania w określonym terminie, nawet przy

108 H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz* 2014, Legalis/el.

109 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 lutego 2013 r., sygn. akt I SA/GI 693/12, Lex nr 1277857.

110 Wyrok WSA w Opolu z dnia 1 sierpnia 2013 r., sygn. akt II SA/Op 162/13, CBOSA.

111 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 4 lipca 2013 r., sygn. akt III SA/Po 1159/12, Lex nr 1343508.

112 Wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2008 r., sygn. akt II FSK 474/07, Legalis nr 121232.

113 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 3 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Bd 106/13, Lex nr 1310298.

114 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 maja 2014 r., sygn. akt II SA/Wa 2367/13, CBOSA.

użyciu największego możliwego w danych warunkach wysiłku.¹¹⁵ Co więcej, dotyczy to także przypadku, gdy niezachowanie terminu wynika z okoliczności trudnych do przewyżczenia, np. nagła choroba, powódź, pożar bądź też niewłaściwe doręczenie rozstrzygnięcia.¹¹⁶ Jednakże np. wyjazd za granicę nie może zostać uznany za okoliczność uzasadniającą brak winy w uchybieniu terminu do złożenia np. wniosku o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania.¹¹⁷ Zatem przywrócenie terminu nie jest możliwe, gdy strona dopuści się choćby lekkiego niedbalstwa.

Sam fakt występowania w przepisie art. 162 § 1 o.p. instytucji uprawdopodobnienia nie zwalnia organu podatkowego – zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej – od obowiązku podjęcia wszelkich działań, których celem będzie dokładne wyjaśnienie okoliczności sprawy. Natomiast wszelkie wątpliwości dotyczące uprawdopodobnienia braku winy przez zainteresowanego przy uchybieniu terminu należy rozstrzygać na korzyść strony.¹¹⁸

115 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 października 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 842/13, Lex nr 1387006.

116 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 17 października 2012 r., sygn. akt II SA/Po 648/12, Lex nr 1241200.

117 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 maja 2014 r., sygn. akt III SA/Gd 172/14, CBOSA.

118 B. Brzeziński, Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego, próba analizy, [w:] A. Gomułowicz, (red.), J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 251 i n.; A. Mariański, *Nakaz rozstrzygania na korzyść podatnika – wykładnia prawa*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 5, s. 6.

ZAPŁATA PODATKÓW LOKALNYCH INSTRUMENTEM PŁATNICZYM – UWAGI NA TLE REDAKCJI ART. 61A ORDYNACJI PODATKOWEJ

Zbigniew Ofiarski

1. Uwagi wprowadzające

Przepis art. 61a dodano do ustawy ordynacja podatkowa z dniem 1 stycznia 2009 r.,¹ spełniając w ten sposób oczekiwania środowisk samorządowych. Na podstawie tego przepisu dopuszczono możliwość dokonywania zapłaty podatków stanowiących dochody odpowiednio budżetu gminy, powiatu lub województwa z wykorzystaniem karty płatniczej. Niektóre jednostki samorządu terytorialnego były już wtedy przygotowane do przyjmowania w tej formie zapłaty podatków wyżej wymienionych podatków.² W tym okresie definicję karty płatniczej zamieszczono w art. 4 ust. 1 pkt 4 ustawy – Prawo bankowe,³ a następnie w art. 2 pkt 7 ustawy o elektronicznych instrumentach płatniczych.⁴ Określano kartę płatniczą jako kartę identyfikującą wydawcę i upoważnionego posiadacza, uprawniającą do wypłaty gotówki lub dokony-

1 Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1318).

2 Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw – druk nr 951 Sejmu RP VI kadencji.

3 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 1376 ze zm.).

4 Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o elektronicznych instrumentach płatniczych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 1232), która utraciła moc obowiązującą z dniem 7 października 2013 r.

wania zapłaty, a w przypadku karty wydanej przez bank lub instytucję ustawowo upoważnioną do udzielania kredytu – także do dokonywania wypłaty gotówki lub zapłaty z wykorzystaniem kredytu. Karta płatnicza musi zatem identyfikować jej wydawcę (najczęściej jest to bank lub spółdzielcza kasa oszczędnościowo–kredytowa) oraz posiadacza upoważnionego do posługiwania się kartą.⁵

Wskazano jednocześnie w art. 61a § 2 o.p., że w przypadku skorzystania przez zobowiązanego z karty płatniczej terminem dokonania zapłaty podatku był dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika, płatnika lub inkasenta lub rachunku tych podmiotów w spółdzielczej kasie oszczędnościowo–kredytowej, a od dnia 24 października 2011 r. również ich rachunku płatniczego w instytucji płatniczej.⁶

Z dniem 7 października 2013 r. dokonano kolejnej istotnej nowelizacji art. 61a o.p., zwiększając zakres możliwości zapłaty podatków stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego poprzez wykorzystanie formy instrumentu płatniczego.⁷ Uwzględniono w ten sposób różnorodność form, jakie przybierają instrumenty płatnicze oraz kierowano się względami niedyskryminowania poszczególnych rodzajów instrumentów płatniczych. W rezultacie dopuszczono możliwość dokonywania płatności wyżej wymienionych podatków wszelkimi instrumentami płatniczymi.⁸ Karta płatnicza jest tylko jednym z rodzajów instrumentów płatniczych, o czym może świadczyć zwrot zastosowany w art. 3 ust. 1 pkt 2 u.u.p. „przy użyciu karty płatniczej lub podobnego instrumentu płatniczego”.

2. Instrument płatniczy

Zgodnie z art. 2 pkt 10 u.u.p. pojęcie „instrument płatniczy” oznacza zindywidualizowane urządzenie lub uzgodniony przez użytkownika i dostawcę zbiór procedur, wykorzystywane przez użytkownika do złożenia zlecenia płatniczego. W piśmiennictwie ocenia się, że poję-

5 R. Kaszubski, Ł. Obzejta, *Karty płatnicze w Polsce*, Warszawa 2012, s. 177.

6 Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz.U. Nr 199, poz. 1175 ze zm.)

7 Ustawa z dnia 12 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o usługach płatniczych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1036).

8 Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o usługach płatniczych oraz niektórych innych ustaw – druk nr 1290 Sejmu RP VII kadencji.

cie instrumentu płatniczego obejmuje także wszelkie formy dostępu do pieniądza elektronicznego w usługach, w których pieniądź przechowywany jest na zdalnym serwerze.⁹ Stosowane są różne i często bardzo złożone klasyfikacje instrumentów płatniczych.¹⁰ Według fizycznej formy instrumentu wyróżnia się następujące instrumenty płatnicze: papierowe, w postaci kart oraz elektroniczne. Biorąc pod uwagę użytą formę pieniądza, wyodrębnia się instrumenty płatnicze gotówkowe oraz bezgotówkowe, natomiast uwzględniając moment opłacenia w relacji do momentu użycia takiego instrumentu, wskazuje się na następujące instrumenty: przedpłacone (*pay before*), opłacone w dniu użycia (*pay now*) oraz opłacone po dniu użycia (*pay later*). Według kryterium kierunku transferu pieniądza wyodrębnia się instrumenty płatnicze uznaniowe (kredytowe) oraz obciążeniowe (debetowe).¹¹ Do instrumentów płatniczych zalicza się m.in.: gotówkę, czek, polecenia przelewu, polecenia zapłaty, karty płatnicze.¹²

W ustawowej, bardzo ogólnej definicji pojęcia „instrument płatniczy” posłużono się określeniem „zlecenie płatnicze”. Stosownie do postanowień art. 2 pkt 36 u.u.p. zleceniem płatniczym jest oświadczenie płatnika lub odbiorcy skierowane do jego dostawcy zawierające polecenie wykonania transakcji płatniczej. Zlecenie płatnicze stanowi jedną z transakcji płatniczych, w wyniku której następuje wpłata, transfer lub wypłata środków pieniężnych. Jest to oświadczenie woli płatnika, mające doprowadzić do wykonania transakcji płatniczej w ramach pojedynczej umowy lub w ramach zawartej ramowej umowy o świadczenie usług płatniczych.¹³

W definicji instrumentu płatniczego wykorzystano również dwie konstrukcje podmiotowe, tzn. „użytkownika” oraz „dostawcy”. W rozumieniu przepisów ustawy o usługach płatniczych użytkownik to osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której ustawa przyznaje zdolność prawną, korzystająca z usług płatniczych w charakterze płatnika lub odbiorcy. Płatnikiem

9 K. Korus, Pojęcie usługi płatniczej w ustawie o usługach płatniczych, „Monitor Prawa Bankowego” 2012, nr 7–8, s. 40.

10 K.P. Łabenda, Instrumenty płatnicze, Sopot 2006, ss. 167.

11 A. Iwańczuk, G. Kotliński, Bankowe rozliczenia pieniężne, Poznań 2008, s. 21.

12 *Ibidem*, s. 22–23.

13 B. Bajor, Odwołanie zlecenia płatniczego w ujęciu ustawy o usługach płatniczych, „Monitor Prawa Bankowego” 2012, nr 12, s. 67–68.

jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której ustawa przyznaje zdolność prawną, składająca zlecenie płatnicze w rozumieniu ustawy o usługach płatniczych. Odbiorca to osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której ustawa przyznaje zdolność prawną, będąca odbiorcą środków pieniężnych stanowiących przedmiot transakcji płatniczej.

Dostawca usług płatniczych wykonuje działalność polegającą na świadczeniu tych usług. W art. 4 ust. 2 u.u.p. zamieszczono zamknięty katalog podmiotów, które mogą być dostawcami usług płatniczych. Są to:

- bank krajowy (tzn. bank mający siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej),
- oddział banku zagranicznego (jednostka organizacyjna banku zagranicznego wykonująca w jego imieniu i na jego rzecz wszystkie lub niektóre czynności wynikające z zezwolenia udzielonego temu bankowi, przy czym wszystkie jednostki organizacyjne danego banku zagranicznego odpowiadające powyższym cechom, utworzone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, uważa się za jeden oddział),
- instytucja kredytowa (podmiot mający swoją siedzibę za granicą Rzeczypospolitej Polskiej na terytorium jednego z państw członkowskich Unii Europejskiej, prowadzący we własnym imieniu i na własny rachunek, na podstawie zezwolenia właściwych władz nadzorczych, działalność polegającą na przyjmowaniu depozytów lub innych środków powierzonych pod jakimkolwiek tytułem zwrotnym i udzielaniu kredytów),
- oddział instytucji kredytowej (jednostka organizacyjna instytucji kredytowej wykonująca w jej imieniu i na jej rzecz wszystkie lub niektóre czynności wynikające z zezwolenia udzielonego tej instytucji kredytowej, przy czym wszystkie jednostki organizacyjne danej instytucji kredytowej odpowiadające powyższym cechom, utworzone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, uważa się za jeden oddział),
- instytucja pieniądza elektronicznego (krajowa instytucja pieniądza elektronicznego, czyli osoba prawna, która uzyskała ze-

- zwolenie Komisji Nadzoru Finansowego na prowadzenie działalności w charakterze instytucji pieniądza elektronicznego oraz unijna instytucja pieniądza elektronicznego, tj. osoba prawna, której właściwe organy nadzorcze udzieliły zezwolenia na wydawanie pieniądza elektronicznego),
- oddział podmiotu świadczącego w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim, zgodnie z prawem tego państwa, pocztowe usługi płatnicze, uprawnionego zgodnie z prawem tego państwa do świadczenia usług płatniczych oraz Poczta Polska Spółka Akcyjna w zakresie, w jakim odrębne przepisy upoważniają ją do świadczenia usług płatniczych,
 - instytucja płatnicza (krajowa instytucja płatnicza, tj. osoba prawna, która uzyskała zezwolenie Komisji Nadzoru Finansowego na prowadzenie działalności w charakterze instytucji płatniczej oraz unijna instytucja płatnicza, tj. osoba prawna, której właściwe organy nadzorcze wydały zezwolenie na świadczenie usług płatniczych),
 - Europejski Bank Centralny, Narodowy Bank Polski oraz bank centralny innego państwa członkowskiego, gdy nie działają one w charakterze władz monetarnych lub organów administracji publicznej,
 - organ administracji publicznej,
 - spółdzielcza kasa oszczędnościowo–kredytowa lub Krajowa Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo–Kredytowa,
 - biuro usług płatniczych (osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której ustawa przyznaje zdolność prawną, wpisane do rejestru biur usług płatniczych, prowadzące działalność w zakresie świadczenia usługi przekazu pieniężnego).

W art. 61a § 1 o.p. w kontekście zastosowanej zbiorczej kategorii pojęciowej „instrument płatniczy” wymieniono szczególny rodzaj tego instrumentu, tzn. instrument płatniczy, na którym przechowywany jest pieniądz elektroniczny. Według art. 2 pkt 21a u.u.p. pieniądzem elektronicznym jest wartość pieniężna przechowywana elektronicznie, w tym magnetycznie, wydawana, z obowiązkiem jej wykupu, w celu dokonywania transakcji płatniczych, akceptowana przez pod-

mioty inne niż wyłącznie wydawca pieniądza elektronicznego. Status prawny pieniądza elektronicznego od wielu lat jest przedmiotem analiz prowadzonych przez przedstawicieli doktryny. Akcentuje się, że pieniądz elektroniczny nie jest pieniądzem w rozumieniu prawa walutowego, a jedynie wartością pieniężną stanowiącą odpowiednik znaków pieniężnych (elektroniczny znak pieniężny może być nośnikiem sumy pieniężnej). Jego wydanie do dyspozycji następuje na mocy stosownej umowy pomiędzy użytkownikiem pieniądza elektronicznego a podmiotem wydającym pieniądz elektroniczny. Pieniądz elektroniczny jest wydawany do dyspozycji w zamian za środki pieniężne o nominalnej wartości nie mniejszej niż wartość pieniądza elektronicznego wydawanego do dyspozycji.¹⁴ Jest traktowany jako nowoczesna forma dokonywania zapłaty.¹⁵

3. Warunki dopuszczające zapłatę podatków z zastosowaniem instrumentu płatniczego

Prawo do wprowadzenia zapłaty podatków, stanowiących dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego, instrumentem płatniczym, w tym instrumentem płatniczym, na którym przechowywany jest pieniądz elektroniczny, przysługuje wyłącznie radzie gminy, radzie powiatu oraz sejmikowi województwa. Jest ono emanacją ogólnego uprawnienia do podejmowania uchwał w sprawach podatków i opłat, które sformułowano w przepisach tzw. ustrojowych ustaw samorządowych.¹⁶ Uprawnienie to może być wykonywane w granicach określonych w odrębnych ustawach (w analizowanej sytuacji odrębną ustawą

14 Por. np. A. Stosio, Pieniądz elektroniczny – cywilnoprawna analiza pojęcia. Cz. 1–2, „Przegląd Prawa Handlowego” 2002, nr 5, s. 32–36 oraz nr 6, s. 17–23; W. Srokosz, Istota prawna pieniądza elektronicznego, „Prawo Bankowe” 2002, nr 12, s. 67–72; B. Frączek, Pieniądz elektroniczny – próby zdefiniowania i sklasyfikowania, „Bank i Kredyt” 2004, nr 4, s. 91–95; D. Cyman, Charakterystyka i pojęcie instrumentu pieniądza elektronicznego, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, nr 16, s. 557–574.

15 M. Rybiątek, Ewolucja środków płatności (zapłaty): od pieniądza gotówkowego do pieniądza elektronicznego, „Studia Prawnicze” 2012, nr 4, s. 123–155.

16 Por. art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 594 ze zm.); art. 12 pkt 7 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 595 ze zm.), który zawężyło to uprawnienie jedynie do określania wysokości podatków i w ten sposób pomija możliwość określania warunków płatności podatków; art. 18 pkt 11 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 596 ze zm.).

jest tylko ustawa – Ordynacja podatkowa, ponieważ przepisy innych ustaw podatkowych nie zawierają żadnych regulacji odnoszących się do możliwości wprowadzenia ich zapłaty z zastosowaniem formy instrumentu płatniczego).

W piśmiennictwie został wyrażony pogląd, według którego zwrot „w granicach określonych w ustawach” oznacza, że upoważnienie takie powinno określać przynajmniej przedmiot i zakres regulacji. Uznano, że upoważnienie do wydawania aktów prawa miejscowego o charakterze wykonawczym w stosunku do ustawy „powinno mieć analogiczną budowę jak upoważnienie do wydawania powszechnie obowiązujących rozporządzeń przez organy wymienione w Konstytucji RP.”¹⁷

Dopuszczając w art. 61a § 1 o.p. możliwość zapłaty z zastosowaniem instrumentu płatniczego, odwołano się tylko do jednej kategorii daniny publicznej, tj. podatków. Na gruncie postanowień ordynacji podatkowej pojęcie podatku rozumiane jest szeroko. Zgodnie bowiem z art. 3 pkt 3 o.p., ilekroć w ustawie jest mowa o podatkach, to rozumie się przez to również: zaliczki na podatki, raty podatków (jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach), opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe. Oznacza to, że możliwe jest dokonywanie przez zobowiązanego zapłaty, z wykorzystaniem instrumentów płatniczych, wszystkich wyżej wymienionych danin publicznych, pod warunkiem że „stanowią one dochody odpowiednio budżetu gminy, powiatu lub województwa”, a organ stanowiący j.s.t. wprowadzi możliwość zapłaty w takiej formie.

Określenie to wymaga jednak uściślenia. Nie wszystkie bowiem kategorie dochodów jednostek samorządu terytorialnego, wymienione w art. 3 ust. 1 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego¹⁸ (dochody własne, subwencja ogólna, dotacje celowe z budżetu państwa), będą mogły być utożsamiane z pojęciem zastosowanym w art. 61a § 1 o.p. Mogą to być tylko takie rodzaje dochodów własnych, w stosunku do których organowi stanowiącemu j.s.t. przysługują określone atrybuty władztwa daninowego, zwłaszcza w sferze odnoszącej się do warunków płatności. Oznacza to, że tylko w odniesieniu do niektó-

17 M. Kotulski, Uchwały podatkowe jako akty prawa miejscowego stanowione przez samorząd terytorialny, „Finanse Komunalne” 2001, nr 2, s. 5.

18 Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526 ze zm.).

rych rodzajów dochodów – stanowiących dochody odpowiednio budżetu gminy, powiatu lub województwa – organ stanowiący j.s.t. może, w drodze uchwały, dopuścić ich zapłatę instrumentem płatniczym. Trafnie oceniono, że wykładnia językowa art. 61a o.p. nie przesądza jednoznacznie o tym, że organ stanowiący j.s.t. może podjąć wyłącznie jedną, zbiorczą uchwałę w sprawie zapłaty wszystkich takich danin publicznych z wykorzystaniem karty płatniczej (aktualnie szerzej, tj. instrumentu płatniczego). Dopuszczono możliwość takiego rozumienia tego przepisu, zgodnie z którym organ stanowiący j.s.t. może w odrębnej uchwale lub uchwałach dopuścić zapłatę kartą płatniczą (instrumentem płatniczym) tylko niektórych danin publicznych.¹⁹

W związku z tym, że w odniesieniu do niektórych lokalnych danin publicznych organowi stanowiącemu j.s.t. nie przysługują żadne atrybuty władztwa daninowego (np. podatku od spadków i darowizn, podatku od czynności cywilnoprawnych, zryczałtowanego podatku dochodowego wymierzanego w formie karty podatkowej), nie jest możliwe wprowadzenie – w drodze uchwały organu stanowiącego j.s.t. – ich zapłaty z wykorzystaniem instrumentu płatniczego. Dodatkowym argumentem, uzasadniającym brak takiej możliwości, jest fakt administrowania wyżej wymienionymi źródłami dochodów własnych gminy przez państwowe organy podatkowe (naczelników urzędów skarbowych), ewidencjonowania wpływów z tych źródeł na rachunkach bankowych urzędów skarbowych i ich przekazywania z tych rachunków na rachunki budżetów właściwych gmin.

Uchwała wprowadzająca możliwość zapłaty określonej lokalnej daniny publicznej z wykorzystaniem instrumentu płatniczego nie wywołuje skutków w sferze wysokości obciążenia podatkowego. Może zatem być podejmowana zarówno przed rozpoczęciem danego roku podatkowego, jak i w jego trakcie. Niniejsza uchwała jedynie poszerza (uelastycznia) warunki zapłaty określonej daniny publicznej i nie może ograniczać uprawnień zobowiązanego do korzystania z innych form zapłaty, np. gotówką w kasie urzędu gminy lub wpłatą gotówki na rachunek budżetowy j.s.t. za pośrednictwem banku, spółdzielczej kasy oszczędnościowo–kredytowej albo operatora pocztowego.

19 D. Antonów, Uchwała rady gminy w sprawie opłaty skarbowej jako przedmiot nadzoru regionalnych izb obrachunkowych, „Finanse Komunalne” 2012, nr 4, s. 35.

4. Termin zapłaty w przypadku zastosowania instrumentu płatniczego

Stosownie do postanowień art. 61a § 2 o.p. w przypadku zapłaty danin publicznych, stanowiących dochody budżetu j.s.t., instrumentem płatniczym, za termin dokonania zapłaty uważa się dzień obciążenia rachunku płatniczego podatnika, płatnika lub inkasenta lub jego rachunku w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo–kredytowej, innego niż płatniczy, albo dzień pobrania wartości pieniężnej z pieniądza elektronicznego. Zgodnie z art. 2 pkt 25 u.u.p. rachunek płatniczy to rachunek prowadzony dla jednego lub większej liczby użytkowników służący do wykonywania transakcji płatniczych, przy czym przez rachunek płatniczy rozumie się także rachunek bankowy oraz rachunek członka spółdzielczej kasy oszczędnościowo–kredytowej, jeżeli rachunki te służą do wykonywania transakcji płatniczych.

Należy zwrócić uwagę na różny sposób rozumienia pojęcia „rachunek płatniczy” w wyżej cytowanym przepisie art. 61a § 2 o.p. oraz w art. 2 pkt 25 u.u.p. W pierwszym przypadku rachunek płatniczy potraktowano jako odrębny typ rachunku od rachunku prowadzonego w banku (rachunku bankowego) lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo–kredytowej. Wskazując na rachunek prowadzony w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo–kredytowej, użyto bowiem stwierdzenia „inny niż płatniczy”. Podobną koncepcję zastosowano w art. 60 § 1 pkt 2 o.p.

W drugim przypadku rachunek płatniczy potraktowano jako określoną zbiorczą kategorię, do której zaliczono także rachunek bankowy oraz rachunek członka spółdzielczej kasy oszczędnościowo–kredytowej, ale pod warunkiem, że rachunki te służą do wykonywania transakcji płatniczych. Taki sposób rozumienia prawnej instytucji rachunku płatniczego przyjmowany jest także w doktrynie.²⁰ Decydującym kryterium dla uznania rachunku za rachunek płatniczy jest powtarzalność transakcji płatniczych i swoboda użytkownika w ich dokonywaniu.²¹ Przyjęta w art. 2 pkt 25 u.u.p. definicja rachunku płatniczego uwzględ-

20 Np. W. Pyziół, A. Walaszek–Pyziół, *Pozycja prawna banku jako wykonawcy usług transferu środków pieniężnych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 3, s. 9.

21 D. Rogoń, *Usługi płatnicze powiązane z kredytem na przykładzie umowy o konsumencką kartę kredytową*, „Monitor Prawa Bankowego” 2012, nr 7–8, s. 44.

nia koncepcję, według której rachunek ten jest prowadzony przez instytucje świadczące usługi płatnicze, a niebędące bankami. Banki oraz spółdzielcze kasy oszczędnościowo–kredytowe, prowadzące rachunki, mogą świadczyć usługi płatnicze za pomocą rachunków bankowych i rachunków członków tych kas według przepisów u.u.p. Można zatem przyjąć, iż faktem przesądzającym o tym, że rachunek bankowy lub rachunek prowadzony w spółdzielczej kasie oszczędnościowo–kredytowej pełni funkcję rachunku płatniczego, jest zakres świadczonych usług z wykorzystaniem tego rachunku. Jedną z funkcjonalności rachunku bankowego może być pełnienie przez ten rachunek funkcji rachunku płatniczego.²²

Obciążenie rachunku polega na zmniejszeniu stanu (salda) rachunku podmiotu zobowiązanego o kwotę równą kwocie zapłaty z tytułu danin publicznych zasilających budżet określonej j.s.t. Zapłata następuje zatem z dniem, w którym saldo rachunku zobowiązanego zostanie pomniejszone o kwotę daniny.²³ W związku z użyciem instrumentu płatniczego, jako sposobu zapłaty danin publicznych zasilających budżet j.s.t., z punktu widzenia dotrzymania terminu płatności nie ma znaczenia moment, w którym nastąpi uznanie kwotą zapłaty rachunku wierzyciela, a więc moment zwiększenia salda rachunku danej j.s.t. prowadzonego w celu bankowej obsługi jej budżetu.

5. Analiza wybranych uchwał wprowadzających możliwość zapłaty daniny lokalnej kartą płatniczą oraz instrumentem płatniczym

Z uwagi na krótki okres, jaki upłynął od momentu nowelizacji art. 61a o.p., wprowadzającej możliwość dokonywania zapłaty instrumentem płatniczym, analizą objęto przede wszystkim dotychczas podejmowane uchwały dopuszczające zapłatę przy użyciu karty płatniczej, która zawiera się w szerokiej kategorii określanej jako „instrumenty płatnicze”. Przede wszystkim zwraca uwagę fakt podejmowania uchwał, w których możliwość takiej zapłaty obejmuje w zasadzie

22 Uzasadnienie projektu ustawy o usługach płatniczych – druk nr 4217 Sejmu RP VI kadencji.

23 L. Etel, Komentarz do art. 60, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. C. Kosikowski, L. Etel, Warszawa 2013, s. 463.

wszystkie podatki i opłaty lokalne, którymi samodzielnie administrują organy podatkowe gminy. W treści uchwały są one wymieniane z nazwy (podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek leśny, podatek od środków transportowych oraz opłata skarbową, opłata targowa, opłata od posiadania psa), a także inne daniny (np. opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi)²⁴ albo stosowana jest ogólna formuła „podatki stanowiące dochody budżetu miasta, gminy itd.”²⁵ W niektórych przypadkach dopuszczono możliwość takiej zapłaty tylko podatków lokalnych, a pominięto możliwość stosowania tej formy zapłaty w odniesieniu do opłat lokalnych oraz innych danin zasilających budżet gminy²⁶ albo ograniczono zastosowanie omawianej formy zapłaty wyłącznie do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym.²⁷ Odmienne koncepcja zakładała natomiast zastosowanie w podejmowanej uchwale obszernej, w aspekcie przedmioto-

- 24 Por. np. uchwałę nr XLVIII/338/13 Rady Miejskiej w Radkowie z dnia 30 września 2013 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty kartą płatniczą podatków oraz opłat stanowiących dochody budżetu Gminy Radków (Dz. Urz. Woj. Dolnośląskiego poz. 5303); uchwałę nr XLII/383/09 Rady Miejskiej Tomaszowa Mazowieckiego z dnia 24 czerwca 2009 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków stanowiących dochody budżetu Miasta Tomaszowa Mazowieckiego kartą płatniczą (Dz. Urz. Woj. Łódzkiego Nr 217, poz. 1932).
- 25 Por. np. uchwałę nr XXXVII/248/13 Rady Miejskiej Dzierżoniowa z dnia 24 czerwca 2013 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków stanowiących dochody budżetu Miasta Dzierżoniowa kartą płatniczą (Dz. Urz. Woj. Dolnośląskiego poz. 3973); uchwałę nr 367/V/2010 Rady Gminy Kłodzko z dnia 5 marca 2010 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków, stanowiących dochody budżetu Gminy Kłodzko, kartą płatniczą (Dz. Urz. Woj. Dolnośląskiego Nr 47, poz. 708).
- 26 Por. np. uchwałę nr 605/13 Rady Miasta Torunia z dnia 26 września 2013 r. w sprawie zapłaty podatków kartą płatniczą (Dz. Urz. Woj. Kujawsko-Pomorskiego poz. 2971); uchwałę nr XXXVIII/421/13 Rady Miasta Puławy z dnia 24 października 2013 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków kartą płatniczą (Dz. Urz. Woj. Lubelskiego z 2014 r. poz. 437); uchwałę nr XXVIII/307/13 Rady Miasta Kutno z dnia 5 lutego 2013 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków stanowiących dochody budżetu Miasta Kutno kartą płatniczą (Dz. Urz. Woj. Łódzkiego poz. 1190); uchwałę nr XL/227/2010 Rady Miejskiej w Polanicy-Zdroju z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków stanowiących dochody Gminy Polanica-Zdrój kartą płatniczą (Dz. Urz. Woj. Dolnośląskiego Nr 30, poz. 415); uchwałę nr XXVII/173/09 Rady Miejskiej Wąsosz z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków stanowiących dochody budżetu gminy Wąsosz kartą płatniczą (Dz. Urz. Woj. Dolnośląskiego Nr 58, poz. 1218).
- 27 Por. np. uchwałę nr XLVIII/609/2010 Rady Miasta Legionowo z dnia 20 października 2010 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty kartą płatniczą niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publiczno-prawnym stanowiących dochody budżetu gminy Legionowo (Dz. Urz. Woj. Mazowieckiego Nr 196, poz. 5442), w odrębnej uchwale organ stanowiący gminy Legionowo dopuścił możliwość zapłaty kartą płatniczą podatków lokalnych – uchwała nr XXIX/373/2009 Rady Miasta Legionowo z dnia 25 lutego 2009 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków stanowiących dochody budżetu gminy Legionowo kartą płatniczą (Dz. Urz. Woj. Mazowieckiego Nr 43, poz. 1094).

wym, kategorii pojęciowej „podatki i opłaty stanowiące dochody budżetu miasta”.²⁸

Uwzględniając ukształtowany przepisami ustaw podatkowych zakres władztwa daninowego, tj. najszerszy w odniesieniu do gmin, można wskazać na nieliczne przykłady uchwał organów stanowiących pozostałych kategorii jednostek samorządu terytorialnego regulujących możliwość zapłaty danin publicznych z wykorzystaniem instrumentów płatniczych.²⁹ Niekiedy w podejmowanych uchwałach w sprawie dopuszczenia możliwości zapłaty określonych danin lokalnych kartą płatniczą zamieszczano motywy ich podjęcia, np. wskazano, że przyjęte rozwiązanie ułatwia podatnikom podatków lokalnych wywiązanie się z ciążących na nich obowiązków podatkowych i koreluje z wdrożonym systemem zarządzania jakością świadczonych usług, podnosząc standard obsługi.³⁰ Sporadycznie w podejmowanych uchwałach określano miejsce, w którym można dokonać zapłaty omawianych danin publicznych za pomocą karty płatniczej, np. kasy urzędu miejskiego.³¹

Pierwsze uchwały podejmowane już po zmianie przepisu art. 61a o.p. rozszerzającej możliwość zapłaty danin lokalnych każdym instrumentem płatniczym w zasadzie powtarzają postanowienia przepisu ustawowego, wskazując na możliwość „zapłaty podatków i opłat stanowiących dochody budżetu miasta instrumentem płatniczym, w tym instrumentem płatniczym, na którym przechowywany jest pieniądz elektroniczny”.³² Wyjątki dotyczą natomiast możliwości dokonywania

28 Por. np. uchwałę nr XIII/108/11 Rady Miasta Mińsk Mazowiecki z dnia 21 listopada 2011 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków i opłat stanowiących dochody budżetu miasta kartą płatniczą (Dz. Urz. Woj. Mazowieckiego Nr 225, poz. 7000); uchwałę nr XXXII/883/09 Rady Miasta Gdańska z dnia 29 stycznia 2009 r. w sprawie zapłaty podatków i opłat stanowiących dochody budżetu gminy kartą płatniczą (Dz.U. Woj. Pomorskiego Nr 30, poz. 601).

29 Por. np. uchwałę nr XVIII/185/2012 Rady Powiatu Brzeskiego z dnia 30 sierpnia 2012 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty kartą płatniczą podatków stanowiących dochody budżetu Powiatu Brzeskiego (Dz. Urz. Woj. Małopolskiego poz. 4709).

30 Uchwała nr XXXIV/640/2013 Rady Miasta Siedlce z dnia 30 września 2013 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty kartą płatniczą podatków stanowiących dochód budżetu Miasta Siedlce (Dz. Urz. Woj. Mazowieckiego poz. 10003).

31 Uchwała nr XXII/585/2013 Rady Miejskiej w Elblągu z dnia 11 marca 2013 r. w sprawie możliwości dopuszczenia zapłaty kartą płatniczą podatków lokalnych Gminy Miasto Elbląg na Prawach Powiatu w kasie Urzędu Miejskiego w Elblągu (Dz. Urz. Woj. Warmińsko-Mazurskiego poz. 1344).

32 Por. np. uchwałę nr PR.0007.24.2014 Rady Miasta Ruda Śląska z dnia 27 lutego 2014 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków instrumentem płatniczym (Dz. Urz. Woj. Śląskiego poz. 1518); uchwałę nr XLIII/1014/13 Rady Miasta Katowice z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie zapłaty podatków stanowiących dochody budżetu miasta Katowice instrumentem

zapłaty ściśle określonym rodzajem instrumentu płatniczego, np. Śląską Kartą Usług Publicznych,³³ kartą płatniczą lub Śląską Kartą Usług Publicznych³⁴ albo tylko instrumentem płatniczym, na którym przechowywany jest pieniądz elektroniczny.³⁵

Omawiane uchwały w sprawach podatkowych są aktami prawa miejscowego, podobnie jak uchwały o zarządzeniu poboru podatków i opłat w drodze inkasa.³⁶ Powinny zatem spełniać standardy określone w „Zasadach techniki prawodawczej”.³⁷ W piśmiennictwie sformułowano pogląd, według którego nakaz stosowania tych zasad nie powinien wynikać z rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów, lecz z ustrojowych ustaw samorządowych.³⁸

Do uchwał podatkowych stosuje się również przepisy ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych.³⁹ Omawiane uchwały powinny zatem być ogłaszane w wojewódzkim dzienniku urzędowym. Jeżeli nie zostanie dopełniony ten warunek, to akt taki nie obowiązuje. Urzędowe ogłoszenie aktu prawa miejscowego jest jednym z istotnych elementów systemu zapewniającego jawność norm prawnych w społeczeństwie, a co za tym idzie, służy zapewnieniu zasady praworządności.⁴⁰ Zgodnie z art. 4 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych akty normatywne zawiera-

płatniczym, w tym instrumentem płatniczym, na którym przechowywany jest pieniądz elektroniczny (Dz. Urz. Woj. Śląskiego poz. 7853).

- 33 Uchwała nr LXII/893/2013 Rady Miejskiej w Czeladzi z dnia 30 grudnia 2013 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków i opłat instrumentem płatniczym w formie Śląskiej Karty Usług Publicznych (Dz. Urz. Woj. Śląskiego z 2014 r. poz. 253); uchwała nr XXXIX/365/2013 Rady Miasta Radzionków z dnia 28 listopada 2013 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków instrumentem płatniczym w formie Śląskiej Karty Usług Publicznych (Dz. Urz. Woj. Śląskiego poz. 7231).
- 34 Uchwała nr XL/542/2013 Rady Miejskiej w Jaworznie z dnia 28 listopada 2013 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków i opłat elektronicznym instrumentem płatniczym (Dz. Urz. Woj. Śląskiego poz. 7342).
- 35 Uchwała nr XLV/422/2013 Rady Miasta Wojkowice z dnia 16 grudnia 2013 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków instrumentem płatniczym (Dz. Urz. Woj. Śląskiego poz. 7804).
- 36 Uchwała RIO w Rzeszowie z dnia 12 czerwca 2001 r., XXIV/3540/2001, OwSS 2001, z. 4, poz. 138.
- 37 Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. Nr 100, poz. 908).
- 38 L. Etel, Redagowanie uchwał podatkowych rad gmin, „Finanse Komunalne” 2004, nr 3, s. 37.
- 39 Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 197, poz. 1172 ze zm.)
- 40 Wyrok WSA w Opolu z dnia 17 października 2012 r., sygn. akt I SA/Op 331/12, Lex nr 1234882.

jące przepisy powszechnie obowiązujące wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy, a w uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni. Zgodnie z art. 5 cytowanej ustawy nie wyłącza się możliwości nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie. Obowiązkiem organów w przypadku korzystania z tej instytucji prawnej jest podanie faktycznego i prawnego uzasadnienia, że pomimo działania wstecz aktu normatywnego będzie on realizował zasady demokratycznego państwa prawa.⁴¹ Wsteczna moc prawa może dotyczyć ewentualnie tylko przyznania praw. Z całą stanowczością natomiast należy wykluczyć możliwość zastosowania tej normy do nakładania obowiązków.⁴²

Uchwały wprowadzające możliwość dokonywania zapłaty lokalnych danin publicznych z wykorzystaniem karty płatniczej, a następnie instrumentu płatniczego wchodziły w życie zarówno w trakcie roku podatkowego, jak i z początkiem roku podatkowego. Nie tworzą one nowych obowiązków, lecz kreują dodatkowe uprawnienia w sferze regulowanej przepisami prawa podatkowego. Ustalano generalnie, że wchodziły one w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym. Niekiedy ustalano dłuższy termin *vacatio legis*, np. 19 dni,⁴³ 69 dni,⁴⁴ 162 dni.⁴⁵ Wyjątkowo tylko uchwała została ogłoszona dnia 16 stycznia 2009 r., weszła w życie z dniem 31 stycznia 2009 r., ale z mocą wsteczną od dnia 1 stycznia 2009 r.⁴⁶

41 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 19 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Ke 109/12, Lexnr 1143501.

42 Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 1272/09, Lex nr 745594.

43 Uchwała nr XXVI/462/12 Rady Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 31 października 2012 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty kartą płatniczą podatków stanowiących dochody budżetu Miasta Piotrkowa Trybunalskiego (Dz. Urz. Woj. Łódzkiego poz. 4412).

44 Uchwała nr XXX/124/12 Rady Miasta Skierniewice z dnia 30 listopada 2012 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków stanowiących dochody budżetu Miasta Skierniewice kartą płatniczą (Dz. Urz. Woj. Łódzkiego z 2013 r. poz. 292).

45 Uchwała nr LV/1036/09 Rady Miejskiej w Łodzi z dnia 15 kwietnia 2009 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków kartą płatniczą (Dz. Urz. Woj. Łódzkiego Nr 135, poz. 1348 ze zm.).

46 Uchwała nr XXIX/999/08 Rady Miejskiej Wrocławia z dnia 30 grudnia 2008 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków stanowiących dochód budżetu Gminy Wrocław kartą płatniczą (Dz. Urz. Woj. Dolnośląskiego z 2009 r. Nr 8, poz. 157).

6. Uwagi końcowe

Przepis art. 61a o.p. jedynie uprawnia, a nie zobowiązuje organy stanowiące j.s.t. do wprowadzenia sposobu zapłaty danin publicznych, stanowiących dochody ich budżetów. Ustawodawca pozostawia względnie szeroki zakres swobody organom stanowiącym j.s.t., ponieważ mogą one nie wykorzystać przysługującego im uprawnienia, wykorzystać to uprawnienie jedynie częściowo (np. wprowadzić omawiany sposób zapłaty tylko niektórych danin publicznych) lub zrealizować to uprawnienie w pełnym zakresie (wprowadzić ten sposób zapłaty w odniesieniu do wszystkich danin publicznych, tj. podatkowych i niepodatkowych, zasilających budżet danej j.s.t., o ile organowi stanowiącemu j.s.t. przysługuje prawo realizacji określonych atrybutów władztwa daninowego).

Sposób zredagowania treści art. 61a o.p. sprawia, że możliwe jest wprowadzenie zapłaty danin, stanowiących dochody budżetu j.s.t., instrumentem płatniczym, zarówno przez podatników (także płatników i inkasentów) będących osobami fizycznymi, osobami prawnymi oraz jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej, jak i tylko przez niektóre kategorie podmiotów zobowiązanych, np. tylko przez podatników albo tylko płatników, względnie tylko przez osoby fizyczne albo tylko przez osoby prawne. Ostatecznie granice przedmiotowo–podmiotowe zastosowania instrumentu płatniczego, jako sposobu zapłaty danin na rzecz budżetu j.s.t., zostaną wyznaczone w uchwale jej organu stanowiącego.

Dopuszczenie możliwości zapłaty danin publicznych, stanowiących dochody budżetów j.s.t., instrumentem płatniczym, oznacza poszerzenie zakresu sposobów dokonywania zapłaty przez zobowiązanych. Podjęcie stosownej uchwały przez organ stanowiący j.s.t. nie może ich pozbawiać uprawnień do zapłaty w inny sposób uregulowany przepisami prawa podatkowego (np. gotówką, poleceniem przelewu).

Dopuszczalna jest również interpretacja przepisu art. 61a o.p., według której organy stanowiące j.s.t. wprowadzają możliwość zapłaty danin publicznych każdym rodzajem instrumentu płatniczego, jak i możliwość dokonania takiej zapłaty tylko konkretnymi rodzajami instrumentów płatniczych, np. tylko za pomocą karty płatniczej.

Korzystanie z określonego instrumentu płatniczego związane jest z obowiązkiem ponoszenia przez jego posiadacza określonych kosztów (np. prowizji, opłat manipulacyjnych na rzecz wydawcy tego instrumentu lub odsetek w razie posługiwania się kredytowym instrumentem płatniczym, w szczególności kartą kredytową). Dotychczas tylko w jednym przypadku rada gminy postanowiła, że wszelkie obciążenia wynikające z zapłaty podatków na rzecz gminy, zrealizowanej za pomocą karty płatniczej, ponosi gmina.⁴⁷ Prowadzi to jednak do uszczuplenia dochodów budżetowych danej j.s.t. (postanowienie uchwały organu stanowiącego j.s.t. mogłoby okazać się szczególnie niekorzystne dla j.s.t. w przypadku posłużenia się przez zobowiązanego kredytowym instrumentem płatniczym i niespłacenia w terminie powstałego zadłużenia na takim instrumencie, bowiem odsetki płacone na rzecz wydawcy instrumentu płatniczego są bardzo wysokie).

Jednocześnie po stronie zobowiązanego (podmiotu dokonującego zapłaty instrumentem płatniczym) powstaje korzyść w postaci braku kosztów związanych z użyciem tego instrumentu. Pojawia się w związku z tym problem ewentualnego opodatkowania tej korzyści podatkiem dochodowym (odpowiednio od osób fizycznych lub od osób prawnych). Zobowiązany wykorzystując nieodpłatnie instrument płatniczy (nie ponosi z tego tytułu opłaty manipulacyjnej lub innej podobnej opłaty na rzecz wydawcy instrumentu płatniczego), *de facto* osiąga przychód z nieodpłatnego świadczenia w formie nieodpłatnej usługi finansowej. Generalnie posługiwanie się instrumentem płatniczym wiąże się z obowiązkiem ponoszenia określonych opłat przez jego posiadacza na rzecz wydawcy tego instrumentu. Jeżeli obowiązek poniesienia takich opłat przejmie inny podmiot (w tym przypadku j.s.t.), to po stronie posiadacza instrumentu płatniczego mogą pojawić się konsekwencje podatkowe.

Należy pamiętać o tym, że również wydawca instrumentu płatniczego może w określony sposób ograniczać jego wykorzystywanie w transakcjach płatniczych polegających na zapłacie danin publicznych stanowiących dochody budżetu j.s.t. W szczególności może wskazać

47 Uchwała nr XX/110/2009 Rady Gminy Krzemieniewo z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków kartą płatniczą (Dz. Urz. Woj. Wielkopolskiego Nr 64, poz. 885).

limit wydatków dla transakcji płatniczych wykonywanych za pomocą instrumentu płatniczego. Ponadto, zgodnie z art. 41 u.u.p. w umowie ramowej można zastrzec prawo wydawcy do blokowania instrumentu płatniczego:

- z uzasadnionych przyczyn związanych z bezpieczeństwem instrumentu płatniczego,
- w związku z podejrzeniem nieuprawnionego użycia instrumentu płatniczego lub umyślnego doprowadzenia do nieautoryzowanej transakcji płatniczej lub
- z powodu zwiększenia ryzyka utraty przez użytkownika zdolności kredytowej wymaganej dla danego instrumentu płatniczego, gdy korzystanie z instrumentu płatniczego jest związane z korzystaniem przez użytkownika z udzielonego mu kredytu.

Na wydawcy ciąży obowiązek poinformowania użytkownika, w uzgodniony sposób, o zablokowaniu instrumentu płatniczego przed zablokowaniem tego instrumentu, a jeżeli nie jest to możliwe – niezwłocznie po jego zablokowaniu. Nie dotyczy to przypadków, gdy przekazanie informacji o zablokowaniu instrumentu byłoby nieuzasadnione ze względów bezpieczeństwa lub zabronione na mocy odrębnych przepisów. Wydawca odblokowuje instrument płatniczy albo zastępuje go nowym, jeżeli przestały istnieć podstawy do utrzymywania blokady.

WSZCZĘCIE POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

Jarosław Szatkowski

1. Wprowadzenie

Wszczęcie postępowania podatkowego stanowi zupełnie innego rodzaju problem aniżeli wszczęcie ogólnego postępowania administracyjnego. Dzieje się tak przede wszystkim dlatego, że samo pojęcie postępowania podatkowego stanowi zagadnienie szeroko dyskutowane w nauce prawa podatkowego.¹ Ponadto, dzisiejsze postępowanie podatkowe to przede wszystkim postępowanie wymiarowe, oparte o metodę samowymiaru zobowiązań podatkowych,² a nie wyłącznie – uregulowane w dziale IV Ordynacji podatkowej – Podatkowe postępowanie jurysdykcyjne.³

- 1 Zob.: H. Dzwonkowski, Zakres i struktura postępowania podatkowego, „Państwo i Prawo” 2000, nr 7, s. 18–34; B. Brzeziński, W. Nykiel, Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”, [w:] Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności, Profesorowi zwyczajnemu dr hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie, Łódź 2004, s. 55–61; R. Mastalski, Postępowanie podatkowe, [w:] M. Weralski (red.), System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III, Instytucje budżetowe, Wrocław 1985, s. 230; M. Masternak, Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych, [w:] Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa, Toruń 1998, s. 101; L. Etel (red.), Prawo podatkowe, Warszawa 2008, s. 226.
- 2 Zob. C. Kosikowski, Postępowanie finansowe, Warszawa 1986, s. 70–71; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, Procedury podatkowe, Warszawa 2006, s. 210–214.
- 3 W porównaniu z ogólnym postępowaniem administracyjnym postępowanie podatkowe jest postępowaniem głęboko modalnym. Z tego powodu należy uznać, że na szeroko rozumiane postępowanie podatkowe składa się: 1) postępowanie jurysdykcyjne (postępowanie podatkowe *sensu stricto*), 2) czynności przygotowawcze do wymiaru zobowiązań podatkowych, 3) samowymiar podatnika, 4) wymiar organów podatkowych (właściwe postępowanie

Rozważania poświęcone instytucji wszczęcia postępowania zostaną w związku z tym poprzedzone przedstawieniem ogólniejszego kontekstu dla treści pojęcia „postępowanie podatkowe” oraz jego opozycji ontologicznej, z której zaistnieniem łączy się stosowanie przepisów o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia. Przyjęcie określonej definicji postępowania podatkowego, pierwotnego przecież w stosunku do pojęcia wszczęcia postępowania, ma bowiem bezpośredni wpływ na rezultaty analizy charakteru prawnego interesującej nas tutaj instytucji prawnej. Zważywszy natomiast wspomnianą wyżej, zasadniczą rolę procedury samowymiaru w systemie podatkowym, w której organ podatkowy nie tylko nie występuje, jako prowadzący postępowanie, ale co więcej – w której udział organów podatkowych w ogóle nie jest przewidziany,⁴ analizy wymagają także granice znaczeniowe szeregu pojęć z zakresu postępowania podatkowego. Zagadnienia te zasygnalizowane zostaną w toku rozważań nad poszczególnymi procedurami podatkowymi.

W literaturze przedmiotu od dawna postuluje się potrzebę stworzenia poprawnego merytorycznie aktu prawnego, regulującego ogólne prawo podatkowe.⁵ Tematyka wszczęcia postępowania podatkowego należy do zagadnień spornych w nauce prawa podatkowego oraz administracyjnego, wobec czego jej podjęcie staje się szczególnie aktualne w okresie zapowiadzanych prac nad nowym aktem prawnym, mającym obejmować tę część prawa podatkowego. Celem artykułu jest podjęcie próby podsumowania poglądów doktryny prawa podatkowego oraz orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie wszczęcia postępowania podatkowego, a także dostarczenie wartościowego materiału *de lege ferenda*.

jurysdykcyjne), 5) czynności sprawdzające oraz 6) kontrola podatkowa, H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 29.

4 Nie przesądzając na razie tej kwestii, przyjmijmy na potrzeby czynionego wprowadzenia, że jest tak, jak nam się to może *prima facie* z układu przepisów ordynacji podatkowej przedstawiać. Zagadnienia te zostaną omówione bliżej w pkt 4.1. niniejszego artykułu.

5 Zob. C. Kosikowski, O nie zrealizowanej koncepcji polskiego kodeksu podatkowego, [w:] *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej Polsce w latach 1989–1997*, Księga jubileuszowa Profesora dr. Leona Kurowskiego, Warszawa 1998, s. 96–110; H. Dzwonkowski, *Koncepcja budowy Ordynacji podatkowej w układzie funkcjonalnym (zarys)*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 10, s. 28–34; H. Dzwonkowski, *Zmiany w Ordynacji podatkowej. Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2013.

2. Pojęcie postępowania podatkowego

Wyrażenie „postępowanie” to rzeczownik utworzony od czasownika „postępować”, czyli „czynić coś w określonych sytuacjach, zachowywać się wobec kogoś w pewien sposób”,⁶ natomiast „zrobić”, to w języku polskim tyle, co „wykonywać, robić coś, być czynnym, działać”, a także „postępować, poczynać sobie, zachowywać się”⁷ Z kolei w literaturze z zakresu prawa formalnego tradycyjnie wskazuje się, iż każdemu działowi prawa materialnego muszą towarzyszyć odpowiednie reguły postępowania, bowiem wykonanie norm prawa materialnego musi być w określony sposób zorganizowane. Mają temu służyć normy prawa formalnego, które „tworzą przepisy o postępowaniu prawnym zwanym też procedurą.”⁸ Zaprezentowane tutaj znaczenie terminów „postępowanie” oraz „postępowanie prawne” wyznacza podstawowe granice pojęcia „postępowanie podatkowe” w ten sposób, że odnosi je do faktów prawnych w postaci czynności procesowych,⁹ a także umiejscawia rozważania na temat wszczęcia postępowania podatkowego w kontekście postępowania prawnego, a nie – jak się to niekiedy czyni w doktrynie – postępowania faktycznego.¹⁰ W konsekwencji pojęcie wszczęcia

6 M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego PWN, t. II, Warszawa 1995, s. 806.

7 *Ibidem*, t. I, s. 327.

8 E. Ochendowski, Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądem administracyjnym, Toruń 1995, s. 7.

9 Postępowanie podatkowe obejmuje w istocie także fakty prawne w postaci zaniechań, stanowiących rodzaj zachowań prawnych, objętych m.in. instrumentalnymi regułami zakazu. Z uwagi jednak na przedmiot prowadzonej tu analizy (nie jest możliwe wszczęcie postępowania podatkowego w wyniku zaniechania) i czytelności wywodów, kwestia ta została pominięta.

10 W takim przypadku za pierwszą faktyczną czynność postępowania (w tym wypadku psychiczną) w danej sprawie należałoby uznawać zestawienie w świadomości podatnika bądź organów podatkowych w postaci sądu, w jakimś stopniu uprawdopodobnionych danych o: podmiotach, przedmiocie i treści konkretnego obowiązku podatkowego. Powstaje pytanie, z jakiego rodzaju czynnościami (psychicznymi, fizycznymi, psychofizycznymi, o charakterze faktycznym, czy też prawnymi) powinno się łączyć skutki prawne z punktu widzenia racjonalnego tworzenia prawa. Pytanie to nie jest niestety wyłącznie teoretyczne, zważywszy chociażby np. na formułowaną w doktrynie prawa administracyjnego koncepcję wszczęcia postępowania „z mocy prawa”. Zob. Z.R. Kmiecik, Wszczęcie ogólnego postępowania administracyjnego, Warszawa 2014, s. 173. W tym przypadku proponuje się uznać za użyteczne i nadające się do wiązania z nim skutków prawnych pojęcie tzw. obiektywności o charakterze radykalnym, które można odnieść wyłącznie do przedmiotów autonomicznych. Dla wywołania skutków prawnych nie jest tu bowiem wymagane, by dany stan faktyczny oraz stan prawny były poznane kiedykolwiek i przez jakkolwiek podmiot poznający (były poza cząłkowalną wiedzą). Nie twierdzę tutaj, że nie istnieją byty poza świadomością podmiotów poznających (wiemy, że istnieją, o czym poucza nas realizm metafizyczny, a przekonuje chociażby przykład każdego z odkryć naukowych). Kwestionuję jednak wartość koncepcji

postępowania podatkowego może być wiązane wyłącznie z podjęciem pierwszych, służących realizacji norm prawa materialnego (w przekonaniu podmiotów dokonujących tych czynności) czynności o charakterze konwencjonalnym, dla których reguły sensu wyznaczone zostały w przepisach prawa, a także czynności, których dokonanie stanowi warunek przyczynowo konieczny dla zrealizowania czynności nakazanej (nakaz instrumentalny).¹¹ Wyznaczone w ten sposób granice pojęcia postępowania podatkowego odpowiadają ontologicznemu rozróżnieniu, zgodnie z którym, czym innym jest postępowanie podatkowe pojmowane jako czynności procesowe, a czym innym jest postępowanie pojmowane jako wytwór takich czynności. Pochodząca od K. Twardowskiego rozwinięta teoria czynności i ich wytworów,¹² stanowiąca podstawę powyższego rozróżnienia, z uwagi na swoją dużą instruktywność jest niezwykle ceniona na gruncie współczesnej filozofii, jak i psychologii poznania.¹³ Na gruncie refleksji prawnej pozwala ona natomiast przede wszystkim dostrzec, iż postępowanie jako wytwór stanowi rezultat dokonania w danej sprawie jakiegokolwiek czynności procesowej. W konsekwencji wszczęcie postępowania podatkowego (zaistnienie postępowania jako wytworu) również stanowi rezultat pierwszej czynności procesowej podatnika bądź organu podatkowego w danej sprawie.¹⁴ W momencie dokonania takiej czynności następuje zainicjowanie bytu postępowania podatkowego, czyli jego rozpoczęcie (wszczęcie).¹⁵ Z ontologicznego punktu widzenia nie jest w związku z tym możliwe dokonanie czynności procesowej zgodnie z przewidzianymi dla niej regu-

opartych na takim rozumieniu „obiektywności” dla objaśniania tekstów prawnych, a tym bardziej dla tworzenia prawa.

- 11 S. Wronkowska, [w:] A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, Z teorii państwa i prawa, Warszawa 1994, s. 144.
- 12 K. Twardowski, O czynnościach i wytworach. Kilka uwag z pogranicza psychologii, gramatyki i logiki, [w:] Rozprawy i artykuły filozoficzne, Lwów 1927, s. 97–128.
- 13 J. Bobryk, Akty świadomości i procesy poznawcze, Wrocław 1996, s. 179–190.
- 14 W doktrynie wskazuje się nawet niekiedy, że „Pozostawienie poza ramami tego postępowania jakiegokolwiek grupy czynności organów podatkowych wykonywanych wobec obywateli byłoby naruszeniem prawa tych obywateli do postępowania i ograniczeniem możliwości ich obrony także w samym postępowaniu „właściwym” (wymiarowym). Tak samo należy zaliczać do „postępowania” każdą czynność strony, której zamiarem było wywołanie skutków podatkowo–prawnych (złożenie zeznania podatkowego, złożenie deklaracji, złożenie wniosku o zastosowanie uproszczonej formy opodatkowania, itp.)” [w:] J. Zimmermann, Postępowanie podatkowe, Toruń 1998, s. 110.
- 15 Zgodnie zresztą z etymologią słowa „inicjować”, czyli znaczeniem łac. *initiare* (zaczynać, rozpoczynać).

łami sensu, bez jednoczesnego powstania postępowania podatkowego jako wytworu takiej czynności.¹⁶

Zauważmy także, że dla postępowania podatkowego, stanowiącego zorganizowaną formę procesu poznawczego,¹⁷ niezwykle znaczenie posiada zagadnienie obiektywności. Uwidacznia się to szczególnie w dyskursie towarzyszącym właśnie instytucji wszczęcia postępowania, gdzie w kontekście kategorii interesu prawnego¹⁸ toczy się spór pomiędzy zwolennikami subiektywnej oraz obiektywnej koncepcji legitymacji procesowej strony.¹⁹ Dla naszych rozważań szczególnie interesujące pozostaje wyróżnione przez R. Ingardena pojęcie obiektywności przedmiotu heteronomicznego.²⁰ Przedmioty te opierają się na przedmiotach bytowo autonomicznych (przedmiotach fizycznych bądź przeżyciach), jednak nie są realne bądź nie są całkowicie realne, bowiem częściowo posiadają charakter czysto intencjonalny. R. Ingarden odnosi to pojęcie do twórców kultury, takich jak twórcy językowe, dzieła sztuki, czy też przedmioty społeczno-prawne (państwa, instytucje, systemy, w tym system prawny). Jeżeli zatem mówimy o stanach prawnych i stanach faktycznych, do których odnoszą się normy prawne, to rozważamy przedmioty heteronomiczne (przedmioty intencjonalne). Niezwykle

16 Konsekwencje wskazanych wyżej przesądzeń ontologicznych są istotne nie tylko w kontekście prowadzonych rozważań na temat postępowania podatkowego, ale także w odniesieniu do samego zagadnienia wszczęcia postępowania. Np. pozbawiają one sensu tzw. obiektywną koncepcję legitymacji procesowej strony, czy też powiązaną z tą koncepcją instytucję odmowy wszczęcia postępowania.

17 Oczywiście dostrzegać trzeba, co podkreśla M. Zieliński, iż czynności poznawcze oraz ich rezultaty w ogólności, a proces poznawczy w ramach określonej procedury postępowania wykazują dość istotne różnice, wynikające głównie z domniemań prawnych. [w:] M. Zieliński, *Poznanie sądowe a poznanie naukowe*, Poznań 1979, s. 29–32. Nie oznacza to jednak, że procedura prawna ma ignorować podstawową wiedzę o przebiegu procesów poznawczych.

18 Interes prawny definiowany jest jako „interes zgodny z prawem i interes chroniony przez prawo”, E. Ochendowski, *Postępowanie...*, *op. cit.*, s. 49, przy czym pojęcie to obejmuje oparte na prawie zarówno uprawnienia, jak i obowiązki, E. Iserzon, [w:] E. Iserzon, J. Starościk, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1970, s. 88. Niemniej w prawie podatkowym istnieje potrzeba weryfikacji tego pojęcia z uwagi na odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe. Zob. H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 668–682.

19 W nauce prawa procesowego mówi się o tzw. „obiektywnej” oraz „subiektywnej” koncepcji strony postępowania, w zależności od tego, czy ocena istnienia w sprawie interesu prawnego dokonywana jest odpowiednio przez organy władzy państwowej, czy też pozostałe podmioty postępowania (w odniesieniu do tych koncepcji używa się również odpowiednio określeń: „materialna” oraz „procesowa”).

20 R. Ingarden, *Rozważania dotyczące zagadnienia obiektywności*, [w:] *Dzieła filozoficzne. U podstaw teorii poznania. Część pierwsza*, Warszawa 1971, s. 451–490.

ważnym momentem jest tutaj intersubiektywność omawianych przedmiotów, responsywność cech tych przedmiotów, rozumiana w sensie ontycznym (intersubiektywność jest niejako sposobem istnienia omawianych tutaj bytów, bowiem nie są one autonomiczne względem świadomości ludzkiej). Obiektywność przedmiotów heteronomicznych polegać musi z tych powodów na potwierdzeniu w drodze intersubiektywizacji, tj. w pewnym dialogu, dla którego właściwe ramy tworzyć powinny przepisy proceduralne, w tym przepisy regulujące wszczęcie postępowania podatkowego.

3. Pozostawienie podania bez rozpoznania

Istota wszczęcia postępowania podatkowego jest dobrze widoczna na tle opozycji ontologicznej: czynność – bezczynność. Niezwykle interesujące w tym zakresie są wnioski płynące z analizy orzecznictwa zapadłego na tle przepisów postępowania podatkowego oraz administracyjnego, dotyczących instytucji pozostawienia podania bez rozpoznania, uregulowanej w art. 169 § 1 o.p. oraz art. 64 kodeksu postępowania administracyjnego. Niezależnie bowiem od tego, czy rozważamy uregulowania ordynacji, czy też kodeksowe w tym zakresie,²¹ w obu przypadkach tworzą one pewien kontekst dla wnioskowań odnośnie do wszczęcia postępowania.²² Jest ona bowiem kojarzona z pojęciem bezczynności organów. Ma to o tyle znaczenie, że wszczęcie postępowania nie następuje w wyniku żądania „wszczęcia postępowania”, a żądania przez stronę „czynności organów” (zagadnienie to rozwinę w części 5 niniejszego artykułu).²³ Należy dodać, że w art. 169 § 1 o.p. prawodawca wprowadza niejako dwa pojęcia podania. Mianowicie, „podanie spełniające wymogi prawa” oraz „podanie niespełniające wymogów prawa”. Takie ujęcie przepisów prowadzi do poważnych błędów interpretacyjnych, np. ujmowanych w postaci twierdzenia, że nie każ-

21 Należy zauważyć, że prawodawca posługuje się tutaj właściwszym wyrażeniem „rozpatrzenie” w miejsce użytego w art. 64 k.p.a. wyrażenia „rozpoznanie”.

22 Różnica w kształcie omawianych instytucji wiąże się z obowiązkiem wydania postanowienia w sprawie pozostawienia podania bez rozpatrzenia, wynikającym art. 169 § 4 o.p.

23 Rozumowanie takie na gruncie przepisu art. 28 k.p.a. przeprowadza W. Dawidowicz, [w:] *Zarys procesu administracyjnego*, Warszawa 1989, s. 25–26.

de podanie automatycznie wszczyna postępowanie.²⁴ Jest to pogląd wadliwy, gdyż każde podanie wszczyna postępowanie, jednak nie każde oświadczenie procesowe stanowi podanie, tzn. nie każde takie oświadczenie stanowi prawidłowo wykonaną czynność konwencjonalną, którą określa się mianem podania. Postępowania podatkowego nie wszczyna zatem jedynie nieważna czynność konwencjonalna. Instytucja pozostawienia podania (nie żądania) bez rozpoznania jest konstrukcją do oceny prawidłowości formalnej podania (dlatego mówi się tu o podaniu, a nie o żądaniu). Ocena żądania zawartego w podaniu bowiem nastąpić może wyłącznie w toku postępowania podatkowego.²⁵ Zgodnie z art. 64 § 2 k.p.a. należy wezwać wnoszącego do usunięcia braków podania, jeżeli nie czyni ono zadość innym wymaganiom ustalonym w przepisach prawa. W przypadku nieusunięcia braków w terminie siedmiu dni, pomimo prawidłowego wezwania i pouczenia, podanie pozostawione zostaje bez merytorycznego rozpoznania. W orzecznictwie sądów administracyjnych zarysowały się dwa stanowiska odnośnie do sposobu, w jaki może zachować się strona, która pragnie zakwestionować pozostawienie podania bez rozpoznania (może tu chodzić o sytuację nieuzupełnienia podania w ocenie organu, jak i o sytuację „pierwotnej” kompletności podania w ocenie strony).²⁶ Zgodnie z pierwszym poglądem strona powinna złożyć w trybie art. 37 § 1 k.p.a. zażalenie na beczynność do organu wyższego stopnia, a w przypadku gdy jej zażalenie nie zostanie uwzględnione, skierować w oparciu o art. 3 § 2 pkt 8 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. ustawy – Prawo o postępowaniu przed sąda-

24 Warto w tym miejscu wskazać na treść art. 167 § 2 o.p., który przewiduje wprost, że nie-uwzględnione żądanie wszczyna odrębne postępowanie podatkowe.

25 Szerzej do tej kwestii odnoś się w części 5 niniejszego artykułu.

26 Zauważyć tutaj należy istnienie podobnego problemu co w przypadku instytucji wszczęcia postępowania. Mianowicie pojawia się kwestia dokonania oceny poprawności wniesionego podania – w przypadku wszczęcia postępowania ocena dotyczy istnienia interesu prawnego (w modelu opartym na obiektywnej koncepcji legitymacji procesowej strony). W każdym z tych przypadków zagadnienie, kto ma dokonywać takiej oceny, nie jest czymś pierwotnym. Posiada bowiem charakter wtórny w stosunku do rzeczy tutaj podstawowej – mianowicie w stosunku do obawy, czy organ podatkowy, posiadając uprawnienie do dokonania tego rodzaju oceny nie wykorzysta przysługujących mu kompetencji sprzecznie z prawem. Zagrożenie takie ma charakter rzeczywisty, i jest zauważane nie tylko w nauce prawa podatkowego. Poruszamy tutaj zatem zagadnienie dyskrecjonalności wszczęcia postępowania podatkowego. Jednocześnie należy zauważyć, że obaw takich nie budzi sytuacja przyjmowana w modelu, w którym oceny takiej dokonuje strona. Zagrożenia dla porządku prawnego stwarzane przez taki model są nieporównywalnie mniejsze, niż ma to miejsce w przypadku modelu, w którym oceny takich dokonują organy podatkowe.

mi administracyjnymi skargę do sądu administracyjnego. W myśl drugiego stanowiska strona winna od razu wnieść skargę do sądu administracyjnego na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., bowiem pozostawienie sprawy bez rozpoznania stanowi inną czynność z zakresu administracji publicznej, dotyczącą uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa.

Zgodnie z uchwałą siedmiu sędziów NSA z dnia 3 września 2013 r.²⁷ na pozostawienie podania bez rozpoznania (art. 64 § 2 k.p.a.) przysługuje skarga na bezczynność organu stosownie do art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a. Rozstrzygnięcie tej kwestii przez NSA usunęło stan niepewności co do przysługujących obywatelowi środków prawnych od tego rodzaju czynności oraz określiło obowiązki, jakie w takiej sytuacji ciążyą na organach administracyjnych. Takie rozumienie omawianych stosunków prawnych przez NSA koresponduje z wynikami analizy instytucji wszczęcia postępowania ze stanowiska ontologii. Podejmowanie czynności procesowych stanowi obowiązek organów administracyjnych po wszczęciu przez stronę postępowania poprzez złożenie przez nią stosownego żądania. W tym kontekście bezczynność organów rozumiana będzie jako niepodjęcie przez nie czynności procesowych, pomimo zaktualizowania się takiego obowiązku w wyniku wniesienia podania. Skarga na bezczynność dotyczy zatem faktu, że organ administracyjny nie prowadzi nakazanego mu przez przepisy prawa postępowania. Zdaniem NSA z bezczynnością mamy do czynienia „nie tylko w przypadku, gdy mimo upływu terminu sprawa nie jest załatwiona, ale również w przypadkach, gdy organ odmawia jej rozpoznania lub załatwienia, bo mylnie sądzi, że zachodzą okoliczności, które uwalniają go od obowiązku prowadzenia postępowania w konkretnej sprawie i zakończenia go wydaniem decyzji administracyjnej.” NSA trafnie zatem ujmuje sferę obowiązków organu administracyjnego na tym etapie postępowania, stwierdzając, że chodzi tu o obowiązek prowadzenia postępowania, nie zaś obowiązek wszczęcia postępowania (mamy tutaj do czynienia z bardzo istotną zmianą semantyczną). Ponadto NSA wyjaśnił, że „pozostawienie podania bez rozpoznania jest formą zakończenia postępowania administracyjnego w sytuacji, gdy strona nie usunęła braków podania w terminie, mimo prawidłowego wezwania i poucze-

27 Uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 3 września 2013 r., sygn. akt I OPS 2/13.

nia. Jeżeli więc organ prowadzący postępowanie pozostawia podanie bez rozpoznania, mimo iż nie zachodzą przesłanki warunkujące podjęcie tej czynności materialno–technicznej (np. wezwanie organu wystosowane na podstawie art. 64 § 4 k.p.a. było wadliwe – wyrok NSA z dnia 22 lutego 2012 r., sygn. akt II GSK 3/11), to pozostaje on w bezczynności, bo odmawia rozpatrzenia sprawy i wydania decyzji”. Trybem właściwym dla kontroli czynności pozostawienia podania bez rozpoznania jest procedura mająca zapobiegać bezczynności organu. Bezczytność pojmuje się tu zatem w sposób niejako neutralny, w tym sensie, że organ nie prowadzi postępowania. Ponadto czynność materialno–techniczna pozostawienia podania bez rozpoznania jest zatem jedną z czynności prowadzenia postępowania po jego wszczęciu przez stronę, stanowiącą wykonanie obowiązku aktualizującego się w wyniku nieusunięcia braków podania. Omawiana uchwała stanowi zmianę stanowiska NSA w odniesieniu do zagadnienia pozostawienia podania bez rozpatrzenia na gruncie k.p.a. Jako uchwała o tzw. charakterze abstrakcyjnym skutkuje ona, zgodnie z art. 269 § 1 p.p.s.a., związaniem jej treścią NSA oraz pozostałych sądów administracyjnych. Uchwała ta powinna zatem zostać dostrzeżona również w orzecznictwie dotyczącym wszczęcia postępowania podatkowego.

4. Wszczęcie postępowania wymiarowego

Wymiar zobowiązań podatkowych stanowi, obok powstawania obowiązków podatkowych i wykonywania zobowiązań podatkowych, najważniejszą kategorię stosunków prawnych w systemie prawa podatkowego. Nie znalazła ona jednak adekwatnego odzwierciedlenia w ordynacji podatkowej – najważniejsze postępowanie podatkowe, czyli postępowanie wymiarowe, jest po prostu niewidoczne w układzie treści ordynacji podatkowej (brak jest wyodrębnionego dla tego postępowania działu, a stanowiąca filar systemu podatkowego procedura samowymiaru według przepisów ordynacji podatkowej po prostu nie ist-

nieje).²⁸ Dla porównania należy wskazać, że w ordynacji podatkowej²⁹ wymiarowi zobowiązań podatkowych poświęcona została część II pt. Postępowanie przy wymiarze podatków. Jest to część najobszerniejsza, bo obejmująca aż 83 artykuły z ogólnej liczby 215, tworzących ten akt prawny. Myśl podjęta w 1934 r. umknęła prawodawcy zarówno w roku 1946,³⁰ 1980, jak i 1997.³¹

Wymiar zobowiązania podatkowego stanowi drugą – po powstaniu obowiązku podatkowego – fazę stosunku podatkowoprawnego, której istotą jest przekształcenie „uprawnień i obowiązków, jakie powstały w fazie obowiązku podatkowego, w regułę zachowania, czyli zobowiązanie podatkowe.”³² Wyznaczenie tego rodzaju indywidualnej i konkretnej normy prawa materialnego musi być w pewien sposób zorganizowane. Wobec tego zaktualizowanie się wskazanego wyżej obowiązku podatkowego stanowi okoliczność wchodzącą w zakres zastosowania norm prawnych przewidzianych w prawie formalnym. Jakiemu podmiotowi zostanie przez prawodawcę nakazane wiążące ustalenie skutków prawnych zaistnienia określonego stanu faktycznego i prawnego, i poprzez dokonanie jakiego rodzaju czynności procesowych, jest zagadnieniem wtórnym. Adresat obowiązku, o którym tutaj mowa, uzyskuje jednocześnie upoważnienie (kompetencję, „możność prawną”) do jego wykonania.³³ W ustawodawstwie podatkowym adresatami tego rodzaju norm proceduralnych są różnego rodzaju podmioty: podatnicy, płatnicy, jak i organy podatkowe, a wiążące ustalenie treści normy prawnej następuje odpowiednio w deklaracji podatkowej bądź w decyzji organów podatkowych. Korzystanie z upoważnienia, o którym mowa wyżej, stanowi istotę pojęcia „stosowanie prawa”.³⁴ Stoso-

28 W nauce prawa podatkowego wskazuje się, że obecnie samowymiar należałoby uznawać za zasadę systemu podatkowego, zob.: H. Dzwonkowski, *Zakres...*, *op. cit.*, s. 21.

29 Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja Podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134).

30 Zob. przepisy dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz.U. Nr 27, poz. 174 ze zm.).

31 Nie dziwi zatem, że również dziś dla wielu przedstawicieli nauki prawa administracyjnego „postępowanie w sprawach zobowiązań podatkowych normuje w sposób niemal kompleksowy, w dziale IV, ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa”, Z.R. Kmiecik, *Wszędzie ogólnego...*, *op. cit.*, s. 39.

32 H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Rok 2008. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 69.

33 *Ibidem*, s. 245.

34 Z. Ziemiński, [w:] A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Z teorii...*, *op. cit.*, s. 250.

wanie prawa bywa niekiedy w zawężane do działalności organów administracyjnych.³⁵ Warunku tego nie eksponowano jednak nigdy w teorii prawa, gdzie istoty tego pojęcia upatrywano w upoważnieniu do wiążącego ustalenia skutków prawnych określonego stanu faktycznego i stanu prawnego.³⁶ Uwzględniając rozwój systemu prawa podatkowego, polegający w tym zakresie na powierzeniu wymiaru zobowiązań podatkowych podatnikom, zgodzić się należy z poglądem, że „stosowanie prawa już dawno przestało być tylko domeną organów administracji publicznej.”³⁷ Przyjęcie innego stanowiska byłoby niezrozumiałe, zważywszy, że podstawowym celem postępowania podatkowego jest ustalanie roszczenia podatkowego państwa lub innej władzy publicznej,³⁸ W przypadku procedury samowymiaru ustalenie tego roszczenia stało się – niejako w zastępstwie organów podatkowych – obowiązkiem podatników. W procedurze tej podatnik pełni w istocie rolę tożsamą jak wykonujące zadania zlecone organy administracyjne w sensie funkcyjnym.³⁹

Z punktu widzenia analizowanej tutaj instytucji prawnej niezwykle istotne jest także rozróżnienie na postępowanie wymiarowe o charakterze pierwotnym oraz wtórnym, bowiem w każdym z tych przypadków inne są przesłanki wszczęcia postępowania podatkowego. Wymiar pierwotny zobowiązań podatkowych obejmuje przypadki samowymiaru, gdzie obowiązek dokonania wymiaru zobowiązań podatkowych pierwotnie spoczywa na podatniku (poprzez deklarację albo dokonanie wpłaty) oraz przypadki wymiaru zobowiązań przez organy podatkowe (poprzez wydanie decyzji).⁴⁰ O wymiarze wtórnym mówimy natomiast

35 R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 11.

36 Zob.: Z. Ziemiński, [w:] A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii...*, *op. cit.*, s. 253; W. Lang, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 453; J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 7.

37 K. Teszner, *Stosowanie prawa podatkowego przez organ podatkowy w postępowaniu odwoławczym*, [w:] Z. Ofiarski (red.), *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014, s. 598.

38 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 258.

39 Na temat tej kategorii podmiotów zob.: E. Ochendowski, *Postępowanie...*, *op. cit.*, s. 7.

40 Dla refleksji nad instytucją wszczęcia postępowania podatkowego *de lege ferenda*, jak i całym postępowaniem podatkowym zupełnie zasadnicze znaczenie posiada spostrzeżenie, że deklaracja podatkowa oraz decyzja podatkowa, wydawana przez organy podatkowe po przeprowadzeniu postępowania podatkowego, są w istocie swoimi rodzajowymi odpowiednikami (czynności dokonywane przez podatnika poprzedzające i stanowiące sporządzenie deklaracji podatkowej są w warstwie intelektualnej rodzajowo tożsame z czynnościami organów podatkowych, poprzedzającymi oraz stanowiącymi sporządzenie decyzji wymiaro-

w sytuacji, kiedy podatnik nie wywiązał się z ciężącego na nim obowiązku dokonania samowymiaru zobowiązania podatkowego albo wykonał ten obowiązek w sposób nieprawidłowy bądź nie wykonał obowiązku zapłaty podatku, gdy nie istnieje obowiązek złożenia deklaracji podatkowej. Po stronie organów podatkowych aktualizuje się wówczas obowiązek dokonania wtórnego wymiaru zobowiązania podatkowego.⁴¹

4.1. Samowymiar zobowiązań podatkowych

Mając na uwadze poczynione wyżej uwagi, należy przyjąć, że pytanie, czy samowymiar jest postępowaniem podatkowym, należy uznać za źle postawione. Odpowiedź musi być twierdząca z dwóch zasadniczych powodów. Po pierwsze, jak już ustaliliśmy, każdy ciąg czynności regulowany przez prawo podatkowe, z założenia przecież służący realizacji prawa materialnego podatkowego, musi zostać uznany *ex definitione* za procedurę podatkową. Po drugie, postępowanie samowymiarowe jest faktycznie prowadzone przez podatników. Poważne zastrzeżenia może więc tutaj budzić nie charakter prawny czynności podatnika w samowymiarze, a brak uregulowania tego postępowania w ordynacji podatkowej. Z pewnością nie można przyjąć, jak niekiedy w doktrynie, że procedura samowymiaru stanowi jedynie wykonanie przez podatnika nałożonego na niego obowiązku (co uniemożliwia uznanie czynności podatnika za stosowanie prawa, a tym samym za postępowanie podatkowe), a wykonanie tego obowiązku stanowi jedynie obliczenie należnego podatku.⁴² Byłoby to tym bardziej nieuzasadnione, że sytuacja prawna podatnika zobowiązanego do samowymiaru zobowiązania podatkowego poprzez deklarację podatkową jest w swej istocie tożsama z sytuacją organu podatkowego, na którym ciąży obowiązek wymiaru zobowiązania podatkowego w drodze wydania decyzji podatkowej. Wynika to stąd, że w obu przypadkach obowiązki w postaci dokonania wymiaru zobowiązań podatkowych nałożone zostały w rezultacie skorzystania przez prawodawcę z przysługującej mu

wej; szata prawna rozwiązań służących ułożeniu tych stosunków społecznych ma tutaj charakter wtórny). Zob.: H. Dzwonkowski, Samowymiar zobowiązań podatkowych, „Państwo i Prawo” 2004, nr 12, s. 40–51; B. Brzeziński, Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny, „Prawo i Podatki” 2005, nr 11, s. 14–19.

41 H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja..., *op. cit.*, s. 245.

42 Brzeziński, Deklaracja..., *op. cit.*, s. 17.

kompetencji („możności prawnej”, upoważnienia)⁴³ do dokonania czynności konwencjonalnej w postaci uchwalenia stosownych przepisów materialnoprawnych.⁴⁴ Drobne w istocie różnice w uregulowaniu zakresów zastosowania norm nakładających omawiany tu obowiązek dokonania wymiaru i zakresów regulowania tych norm (jak w przypadku szacowania podstaw opodatkowania) nie zmieniają ogólnego obrazu tożsamości tych sytuacji prawnych.

Źródeł nadawania niskiej rangi postępowaniu wymiarowemu prowadzonemu przez podatnika można upatrywać w nieuprawnionych uproszczeniach technicznych w redakcji tekstów prawnych, polegających na określaniu obowiązku, o którym mowa wyżej, wyłącznie poprzez rezultat, do którego ma prowadzić jego wykonanie. Tego rodzaju niedociągnięcia mają długą tradycję w polskim prawie procesowym, i występują również w przypadku określenia przesłanek wszczęcia postępowania w celu dokonania wtórnego wymiaru zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy.⁴⁵ W takich sytuacjach czynność, poprzez którą realizowany ma być dany obowiązek, ma zazwyczaj charakter złożony i wymaga dokonania szeregu innych czynności procesowych i faktycznych. Przytoczone wyżej przepisy prawa podatkowego materialnego mówią jedynie ogólnie o „składaniu deklaracji”, względnie o „wpłacaniu należnego podatku” przez podatnika w określonych okolicznościach, nie zaś *expressis verbis* o wszczęciu przez podatnika postępowania samowymiarowego w przypadku zajścia okoliczności mieszczących się w zakresie zastosowania tych norm.

Całokształt wskazanych wyżej czynności procesowych, zarówno tych wyraźnie wskazanych w przepisach prawa, jak i tych, które wyko-

43 S. Wronkowska, [w:] A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii...*, *op. cit.*, s. 149.

44 W przypadku omawianego tu samowymiaru można wskazać np. przepisy: art. 45 ust. 1 i ust. 3b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 6 ust. 9 i art. 9 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 12 ust. 2 ustawy o podatku tonażowym. Jako przykład procedury samowymiaru, w której złożenie deklaracji podatkowej nie jest wymagane, można wskazać chociażby przepis art. 6 ust. 2 ustawy o opłacie skarbowej. W przypadku opłaty skarbowej normy wyznaczające zobowiązanie podatkowe mają charakter generalny i konkretny, wobec czego ich wykonanie nie wymaga złożonej procedury, co znalazło właściwy wyraz w przepisach tej ustawy.

45 Na problem tego rodzaju błędów legislacyjnych zwracał uwagę W. Dawidowicz, [w:] *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 1983, s. 132.

nywane są w oparciu o reguły instrumentalnego nakazu albo zakazu,⁴⁶ składa się na procedurę samowymiaru zobowiązań podatkowych.

W literaturze poświęconej postępowaniu podatkowemu wskazywano na odrębność postępowania podatkowego wobec jednostek gospodarki społecznionej, opartego o metodę samowymiaru, w stosunku do innych postępowań. Warto także przypomnieć, że wyróżniano w tym postępowaniu trzy zasadnicze fazy: 1) rejestrację podatkową, 2) postępowanie wymiarowe (samoobliczanie) oraz 3) kontrolę wymiaru i ewentualnie jego korektę przez organy podatkowe.⁴⁷ Spostrzeżenia te są o tyle interesujące, że również obecnie mamy do czynienia z koegzystencją postępowania samowymiarowego, kończącego się złożeniem deklaracji podatkowej oraz weryfikacji wymiaru przez organy podatkowe, dokonywanej obligatoryjnie w ramach czynności sprawdzających. Jak zasygnalizowano we wprowadzeniu do niniejszego artykułu, wydaje się – przynajmniej na podstawie układu przepisów ordynacji podatkowej – że w postępowaniu samowymiarowym udział organów podatkowych nie jest przewidziany. Zauważyć jednak należy, że swoistego rodzaju korelat samowymiaru stanowią właśnie czynności sprawdzające, uregulowane w dziale VI o.p. W pewnym sensie kończą one procedurę samowymiaru i w ujęciu funkcjonalnym stanowią jej immanentną część. Można także zakładać, że brak odrębnego uregulowania wszczęcia tej procedury wiąże się właśnie z takim charakterem czynności sprawdzających (komplementarnym względem samowymiaru). Zauważyć także trzeba, że przepisy ordynacji podatkowej mówią o „czynnościach”, a nie o „postępowaniu sprawdzającym”, co wskazuje, że ta grupa czynności nie jest samodzielna bytowo jako procedura. Ponadto czynności sprawdzające nie mają racji bytu bez instytucji samowymiaru, a zatem bez poprzedzających ich czynności konwencjonalnych podatnika. Czynności te mają mieć bowiem charakter „sprawdzający”, wobec czego z założenia odnoszą się do rezulta-

46 Z ustanowieniem obowiązku złożenia deklaracji podatkowej łączy się obowiązywanie zakazu czynów niedających się pogodzić z czynem nakazanym, zakazu zaniechania czynu nakazanego, zakazu czynów przyczynowo uniemożliwiających realizację czynu nakazanego oraz pośredniego nakazu zrealizowania czynów, stanowiących warunek przyczynowo konieczny dla zrealizowania czynu nakazanego. Ponadto nałożenie tego rodzaju obowiązków skutkuje jednoczesnym przyznaniem podatnikom kompetencji do realizacji tych obowiązków, zob.: S. Wronkowska, [w:] A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, Zarys teorii..., *op. cit.*, s. 149.

47 C. Kosikowski, *Postępowanie...*, *op. cit.*, s. 71–78.

tów innych faktów prawnych (w przypadku zrealizowanego samowymiaru do czynności podatnika, a w przypadku niezłożenia deklaracji mówić będziemy o zachowaniu w postaci zaniechania, a nie działania; w tym drugim wypadku wszczęcie czy podjęcie czynności sprawdzających może stanowić, podobnie jak w przypadku kontroli podatkowej, początek postępowania samowymiarowego, względnie wymiaru wtórnego przez organ podatkowy). Można więc stwierdzić, że w postępowaniu samowymiarowym ustawodawca przewiduje udział drugiej strony stosunku zobowiązaniowego, tj. organu podatkowego, nakładając na niego obowiązek (nakaz) przeprowadzenia czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej. Można także spojrzeć na tę koegzystencję samowymiaru, czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej w ten sposób, że te trzy grupy czynności procesowych łącznie tworzą w sensie funkcjonalnym postępowanie samowymiarowe, realizując tym samym postulat intersubiektywizacji. Również z tych względów wyodrębnienie czynności sprawdzających i kontroli podatkowej, jako samodzielnych procedur, uznać należy za nieuzasadnione.⁴⁸

Obecne ujęcie normatywne czynności sprawdzających powoduje, że mają one, podobnie zresztą jak kontrola podatkowa, charakter postępowania dowodowego. Tymczasem, jak się wydaje, ich rola powinna w pewnym sensie odpowiadać korekcie decyzji wymiarowej w przypadku dostrzeżenia w jej treści omyłek i koncentrować się jedynie na oczywistych błędach formalno-rachunkowych. Z kolei kontrola podatkowa powinna pozostać na płaszczyźnie dowodowej rodzajowym odpowiednikiem postępowania odwoławczego, stanowiącego kontrolę wymiaru decyzyjnego w toku instancji, a więc swego rodzaju ponownym rozpatrzeniem sprawy wymiarowej przez inny podmiot niż podatnik.⁴⁹ Odrębne uregulowanie wszczęcia czynności sprawdzających, rozumianych jako sprawdzenie pod względem formalno-rachunkowym, wydaje się nieuzasadnione, bowiem powinno nastąpić niezwłocznie po złożeniu przez podatnika deklaracji podatkowej.

48 Na temat potrzeby objęcia czynności sprawdzających i kontroli podatkowej wymaganiami postępowania jurysdykcyjnego zob.: H. Dzwonkowski, *Zakres...*, *op. cit.*, s. 24–27.

49 Sytuacje prawne organu podatkowego oraz podatnika są tu oczywiście całkowicie odmiennie – kontrola podatkowa stanowi obowiązek organów podatkowych, zaś odwołanie stanowi upoważnienie (kompetencję, „możność prawną”) podatnika.

Określenie momentu wszczęcia postępowania podatkowego, czy też jego sformalizowanie, jest istotne przede wszystkim z uwagi na potrzebę zapewnienia gwarancji procesowych podatnikowi w trakcie postępowania prowadzonego przez organ podatkowy. W przypadku samowymiaru ustalanie tego rodzaju norm postępowania nie znajduje zatem generalnie uzasadnienia. Niemniej wydaje się, że niektóre z zasad postępowania podatkowego powinny znaleźć zastosowanie w postępowaniu samowymiarowym w celu ochrony wierzyciela podatkowego, jak np. zasada prawdy obiektywnej, czy też zasada legalizmu. W przypadku całościowej regulacji procedury samowymiaru istniałaby możliwość dostosowania czynności konwencjonalnej wszczęcia postępowania do specyfiki postępowania samowymiarowego. Obecne uregulowanie wszczęcia postępowania nie znajduje tutaj bowiem zastosowania.

4.2. Wszczęcie postępowania wymiarowego przez organy podatkowe

W okresie międzywojennym źródeł inicjatywy procesowej organów administracji poszukiwano przede wszystkim na gruncie zasad ogólnych postępowania administracyjnego, wśród których ówczesna doktryna jako pierwszą wymieniała – co posiada swoją wymowę – właśnie zasadę postępowania organów administracji z urzędu.⁵⁰ Stwierdzano przy tym wręcz, że „działanie władzy z urzędu w interesie publicznym jest podstawową zasadą postępowania administracyjnego”.⁵¹ Właśnie tę ogólną zasadę postępowania organów administracji wyraża obecnie przepis art. 165 § 1 o.p.

Przesłanki wszczęcia postępowania podatkowego wymiarowego przez organy podatkowe są zróżnicowane w zależności od tego, czy mówimy o wymiarze pierwotnym, czy też o wymiarze wtórnym. W pierwszym przypadku zostały one ustalone w przepisach poszczególnych ustaw podatkowych (tak jest np. w podatku od nieruchomości, podatku rolnym oraz podatku leśnym, wymierzonym osobom fizycznym), w drugim zaś przypadku w przepisach rozdziału 1 pt. Postawa-

50 J. Ronowicz, *Zasady postępowania administracyjnego w Polsce międzywojennej i w latach 1944–1960*, Sulechów 2009, s. 143.

51 W. Klonowiecki, *Strona w postępowaniu administracyjnym*, Lublin 1938, s. 67.

nie zobowiązania podatkowego, w dziale III Ordynacji podatkowej pt. Zobowiązania podatkowe, w art. 21 § 3–4 oraz art. 23. Wskazane tutaj przepisy cechuje również i ta niedoskonałość legislacyjna, że obok błędnej nazwy rozdziału, w którym zostały zawarte, mówią one jedynie o „wydawaniu decyzji”, względnie o „określaniu podstawy opodatkowania” przez organy podatkowe w określonych okolicznościach, nie zaś *expressis verbis* o wszczęciu przez organy podatkowe z urzędu postępowania podatkowego w przypadku zajścia okoliczności mieszczących się w zakresie zastosowania tych norm. Mamy tutaj zatem do czynienia z taką samą sytuacją jak w przypadku omówionych wyżej przepisów, określających przesłanki wszczęcia postępowania samowymiarowego.

W doktrynie wskazuje się, że obecne uregulowanie wszczęcia postępowania, mające charakter uniwersalny, może mieć pełne zastosowanie jedynie do postępowań niewymiarowych. Inny charakter prawny posiada bowiem wszczęcie obligatoryjnego postępowania wymiarowego (postanowienie wydawane w związku z obowiązkiem dokonania pierwotnego wymiaru decyzyjnego), postępowania wymiarowego w przypadku nieprawidłowego samowymiaru (postanowienie zawierające zarzuty przeciwko podatnikowi) oraz postępowania wymiarowego w przypadku niewykonania obowiązku samowymiaru (postanowienie zawierające zarzuty przeciwko podatnikowi).⁵² Aczkolwiek w doktrynie spotyka się niekiedy inne stanowisko w tej kwestii,⁵³ należy zaznaczyć, iż rozwiązanie, o którym mowa wyżej, znalazło zastosowanie w niektórych systemach prawnych.⁵⁴ W stosunku do proponowanych *de lege ferenda* zmian kształtu tej czynności procesowej należałoby jednak znieść także ograniczenie, o którym mowa w art. 217 § 2 o.p.

52 H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja..., *op. cit.*, s. 779–785.

53 P. Pietrasz stwierdza, iż „Wszczęcie postępowania podatkowego nigdy nie następuje «przeciwko komuś». Podstawowym celem postępowania podatkowego jest bowiem rozstrzygnięcie sprawy podatkowej, wynikającej z faktu istnienia uprawnień i obowiązków podatkowych, w drodze czynności faktycznych i prawnych uprawnionego organu podatkowego. Z uwagi na cele postępowania podatkowego ca najwyżej można powiedzieć, że postępowanie podatkowe wszczyna się «w stosunku do kogoś»” [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009, s. 735.

54 Rozwiązanie takie funkcjonuje na gruncie węgierskiego postępowania administracyjnego [w:] W. Dawidowicz, Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu, Warszawa 1962, s. 69.

Postępowanie dowodowe w zakresie przesłanek wszczęcia postępowania wymiarowego o charakterze wtórnym dokonuje się w trybie czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej. Wobec tego procedury te nie są względem tego postępowania samodzielne w sensie funkcjonalnym (podobnie jak względem procedury samowymiaru), a o jego wszczęciu można w pewnym sensie mówić już z chwilą ich rozpoczęcia. Wszczęcie postępowania podatkowego w celu dokonania wymiaru wtórnego określa się niekiedy jako emanację tzw. władztwa administracyjnego przesuniętego w czasie,⁵⁵ kiedy to organ podatkowy pozbawia skutków prawnych czynność podatnika, dokonaną w ramach nałożonego na niego obowiązku dokonania wymiaru zobowiązania podatkowego w deklaracji podatkowej.

5. Wszczęcie jurysdykcyjnego postępowania podatkowego⁵⁶

Pod koniec XIX w. w niemieckiej nauce prawa procesowego cywilnego pojawiło się przekonanie, iż przedmiotem procesu nie jest roszczenie materialne, jak uznawano dotąd, a roszczenie procesowe. Upowszechnienie się tej koncepcji w orzecznictwie sądowym, po okresie konkurowania wspomnianych poglądów, nastąpiło już w dwudziestoleciu międzywojennym. Na gruncie polskiego prawa procesowego administracyjnego można było obserwować podobne procesy.⁵⁷ Koncepcja procesowego charakteru roszczenia pod koniec okresu międzywojennego stała się koncepcją dominującą na gruncie postępowania cywilnego oraz postępowania sądowoadministracyjnego. Do wniesienia skargi przed Naczelnym Trybunałem Administracyjnym uprawniony był bowiem każdy, kto twierdził, że naruszono jego prawa lub że obciążono go obowiązkiem bez podstawy prawnej.⁵⁸ Dopiero w okresie powojen-

55 B. Adamiak, *Prawa jednostki w koncepcji władztwa administracyjnego przesuniętego w czasie*, „Administracja” 2013, nr 1, s. 6.

56 Na temat wszczęcia jurysdykcyjnego postępowania podatkowego zob.: J. Szatkowski, *Spór o wszczęcie postępowania podatkowego*, [w:] Z. Ofiarski (red.), *XXV lat przeobrażeń...*, *op. cit.*, s. 560–571.

57 Zob.: W. Klonowiecki, *Strona...*, *op. cit.*, s. 71.

58 W nauce prawa stwierdzano wówczas, że do wniesienia skargi „potrzebny jest tylko wymóg formalny i subiektywny, a mianowicie, aby wnoszący skargę w swoim poczuciu («kto twierdzi») był zdania, że pewnym zarządzeniem lub orzeczeniem administracyjnym naruszono

nym, tym szczególnie w okresie prac nad k.p.a. oraz nad jego nowelizacją w 1980 r., zaczęto bardzo silnie argumentować tezy przeciwnie.⁵⁹ Właściwe ocenienie wartości tego rodzaju argumentacji, podobnie jak ma to miejsce na gruncie procesu cywilnego, możliwe jest dopiero po dostrzeżeniu jej związku z obowiązującym wówczas na terenie Polski systemem. Dążąc do ograniczenia ochrony prawnej obywateli, w tym do ograniczenia dopuszczalności drogi sądowej oraz drogi administracyjnej, sięgnięto do przebrzmiałej już wówczas, XIX-wiecznej argumentacji.

Obowiązujące obecnie w ordynacji podatkowej rozwiązania prawne można interpretować jako odpowiadające subiektywnej koncepcji legitymacji procesowej strony. Wypowiedź zawartą w przepisie art. 133 § 1 o.p., zawierającą definicję strony postępowania podatkowego, można bowiem uprościć do formuły: „z uwagi na swój Y żądać X”, co oznacza tyle co „ze względu na swój Y żądać X”.⁶⁰ Słowo „uwaga” oznacza z kolei tyle co „koncentracja świadomości na jakimś przedmiocie, fakcie lub przeżyciu psychicznym”.⁶¹ Prawodawca używa w tej wypowiedzi także zaimka dzierżawczego „swój”, co ma znaczenie w kontekście aktów świadomości spełnianych przez osobę wnoszącą żądanie. Konsekwentnie do znaczeń użytych przez prawodawcę wyrażenń uznać zatem trzeba, że zakodowana w rozpatrywanych przepisach definicja czynnej legitymacji procesowej strony można zostać ujęta następująco: „Stroną jest ten, kto koncentrując świadomość na swoim interesie prawnym, żąda czynności organu.” Chodzi więc tutaj o akt psychiczny (czynność psychiczną) żądającego – jego akt świadomości o charakte-

jego prawa lub że go obciążono bez podstawy prawnej. Czy w danym wypadku zachodzi także materialne uprawnienie do skargi przez Najwyższym Trybunałem Administracyjnym, a więc czy rzeczywiście miało miejsce naruszenie prawa skarżącego się lub obciążenie go obowiązkiem bez podstawy prawnej, będzie dopiero przedmiotem badania i orzeczenia Trybunału. Jednakowoż w samej skardze, chociażby tylko z subiektywnego stanowiska skarżącego się – musi być zawarte twierdzenie, że naruszono jego prawa lub że obciążono go obowiązkiem bez podstawy prawnej, gdyż w przeciwnym razie Najwyższy Trybunał Administracyjny po myśli art. 14 ustawy może skargę odrzucić a limine, jako skargę, która nie nadaje się do postępowania z powodu oczywistej niewłaściwości Trybunału”, [w:] T. Hilarowicz, Najwyższy Trybunał Administracyjny i jego kompetencja, Warszawa 1925, s. 333.

59 T. Bigo, utożsamiając pojęcia strony zawarte w art. 9 k.p.a. oraz art. 19 projektu k.p.a., stwierdza wręcz iż „inicjatywa procesowa jednostki, jeśli w ogóle występuje [podkreślenie moje], jest legitymowana.” [w:] T. Bigo, Ochrona interesu indywidualnego w projekcie kodeksu postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo” 1960, z. 3, s. 467.

60 M. Szymczak (red.), Słownik..., *op. cit.*, t. III, s. 592.

61 *Ibidem*, s. 591.

rze subiektywnym, jako podmiotu poznającego, nakierowany intencjonalnie na własny interes prawny.⁶² Ponadto, jak wynika z treści badanego zdania, chodzi tu o sytuację, w której czynność złożenia żądania następuje po omawianym akcie świadomości, a zachodząca między tymi czynnościami (aktami) relacja ma charakter przyczynowo-skutkowy. Zawarte w żądaniu twierdzenie o interesie prawnym jest rezultatem tego pierwotnego aktu (czynności) i może pochodzić wyłącznie od podmiotu poznającego. Brać pod uwagę swoje przeżycia psychiczne, stanowiące pobudkę do jakiegoś działania, może bowiem wyłącznie podmiot tych przeżyć. Rozumując konsekwentnie, trzeba więc uznać, że akt świadomości, stanowiący przyczynę złożenia ujętego w podaniu żądania, uchyla się ze swej natury – jako akt cudzej psychiki – jakiegokolwiek ocenie organów podatkowych.

Z kolei w stosunku do przepisów art. 165 o.p. oraz art. 165a § 1, regulującego odmowę prowadzenia postępowania, należy sformułować szereg uwag krytycznych. Przede wszystkim należy zauważyć, że przepis art. 165 o.p. błędnie nazywa czynności konwencjonalne, których dokonanie skutkuje wszczęciem postępowania podatkowego. Po pierwsze, zgodnie z art. 133 § 1 o.p. czynność strony wszczynająca postępowanie podatkowe to „żądanie czynności organów”. Użyte w art. 165 § 1 o.p. sformułowanie, że „postępowanie wszczyna się na żądanie strony” jest niewłaściwe, bowiem sugeruje, że chodzi tu o czynność „żądania wszczęcia postępowania”. Po drugie, w wyniku złożenia przez stronę „żądania czynności organu” aktualizuje się obowiązek organu podatkowego „prowadzenia postępowania”, a nie obowiązek „wszczęcia postępowania”. W każdym zatem z wymienionych wyżej przypadków język przepisu art. 165 § 1 o.p. błędnie nazywa czynności, które opisuje – stosowane nazewnictwo nie odzwierciedla prawidłowo ani faktycznego, ani prawnego charakteru tych czynności. Mylne łączenie wymienionych czynności ze wszczęciem postępowania powoduje mylne wyobrażenie o samym wszczęciu postępowania. Konsekwencją niefrasobliwości językowej prawodawcy, o której mowa wyżej, są określenia przyjęte w przepisie art. 165a § 1 regulującym odmowę prowadzenia postępowania. Niewłaściwe zrozumienie przepisów o wszczęciu postępowania podatkowego, posiadające źródło w błędnym nazewnictwie, spowodo-

62 Zob.: A.B. Stępień, *Teoria poznania*, Lublin 1971, s. 21–45.

wało wadliwe ujęcie i rozumienie instytucji odmowy prowadzenia postępowania. Rozwiązanie to zostało bowiem przez prawodawcę określone jako „odmowa wszczęcia postępowania”. Ponadto, w myśl tego przepisu obowiązek „odmowy wszczęcia postępowania” aktualizuje się w momencie, gdy żądanie czynności organu postępowania pochodzi od osoby niebędącej stroną albo z jakichkolwiek innych przyczyn „nie może być wszczęte”. Odczytywanie treści art. 165 § 1 o.p. i art. 165a § 1 o.p. bez uwzględnienia treści art. 133 § 1 o.p. mogłoby sugerować, że instytucja ta ma realizować założenia tzw. obiektywnej koncepcji legitymacji procesowej strony, która jednak nie daje się pogodzić z zasadami demokratycznego państwa prawnego.⁶³ Generalnie w orzecznictwie przyjmuje się, że odmowa „wszczęcia postępowania” następuje w sytuacji, gdy na przeszkodzie prowadzenia postępowania stoi przepis prawa bądź poszczególne przepisy, których interpretacja uniemożliwia prowadzenie tego postępowania i rozpatrzenie treści żądania w sposób merytoryczny. Ma to mieć miejsce w sytuacji wniesienia żądania przez stronę nieposiadającą zdolności do czynności prawnych, niereprezentowaną przez przedstawiciela ustawowego.⁶⁴ Odmowa „wszczęcia postępowania” powinna nastąpić również w sytuacji, gdy w określonej sprawie toczy się już postępowanie administracyjne⁶⁵ bądź w sprawie tej decyzja została już wydana (dotyczy to również decyzji nicostatecznej).⁶⁶ Wskazuje się ponadto na potrzebę odmowy wszczęcia postępowania, gdy upłynie termin prawa materialnego, w ciągu którego możliwe jest ukształtowanie decyzją administracyjną uprawnień albo obowiązków danego podmiotu.⁶⁷ Na gruncie k.p.a. wskazuje się ponadto, że odmowa „wszczęcia postępowania” następuje także, gdy żądanie dotyczy sprawy, która nie kwalifikuje się do spraw indywidualnych

63 Na problem ten zwraca uwagę H. Dzwonkowski, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja...*, op. cit., s. 786.

64 Wydaje się, że w takim przypadku mamy do czynienia z brakami formalnymi, których nie-usunięcie powoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia, a nie odmowę prowadzenia postępowania.

65 Wydaje się, że bardziej zasadne byłoby zastosowanie tutaj, w zależności od okoliczności sprawy, przepisów o zawieszeniu postępowaniu albo współuczestnictwie procesowym.

66 Żądanie „wszczęcia postępowania” może jednak zostać tutaj potraktowane jako odwołanie od decyzji, względnie żądanie „wszczęcia” któregoś z trybów nadzwyczajnych. Wydaje się, że w przypadku decyzji pozytywnej powinna tu znaleźć zastosowanie instytucja umorzenia postępowania jako bezprzedmiotowego.

67 Wydaje się, że w tym przypadku również powinna znaleźć zastosowanie instytucja umorzenia postępowania.

rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnej.⁶⁸ Powyższa analiza przekonuje, że instytucja odmowy prowadzenia postępowania nie ma jasno określonego przeznaczenia, a pojawiające się sytuacje procesowe mogą być skutecznie załatwiane poprzez zastosowanie innych instytucji prawa procesowego, przede wszystkim jednak w drodze decyzji odmownej, w której rozstrzyga się właśnie o braku podstaw do merytorycznego załatwienia sprawy.

Dodać trzeba, że analiza wymienionych wyżej przepisów o wszczęciu postępowania, wyznaczających zachowania organów podatkowych oraz stron na etapie jego wszczęcia, może iść w dwóch, zasadniczych kierunkach – w zależności od przyjętej koncepcji normy kompetencyjnej.⁶⁹ Pierwszy z nich wyznaczony jest przez rozumienie kompetencji (upoważnienia, „możności prawnej”), zaproponowane przez Z. Ziemińskiego.⁷⁰ Jest ona wówczas prezentowana jako pochodna sytuacja prawna organu podatkowego, w której dokonanie przez uprawniony podmiot określonej czynności konwencjonalnej powoduje powstanie lub aktualizację obowiązku organu podatkowego w postaci prowadzenia postępowania.⁷¹ Drugi kierunek rozważań o analizowanej sytuacji prawnej wyznaczany jest przez rozumienie normy kompetencyjnej przez W. Langa, które prowadzi do odczytania sytuacji prawnej podmiotu wnoszącego żądanie w postępowaniu podatkowym jako szeroko rozumianego uprawnienia do wszczęcia postępowania, z którym

68 Wydaje się, że ocena, czy dana sprawa należy do kategorii spraw rozpatrywanych w postępowaniu administracyjnym stanowi element nieuprawnionego kwalifikowania przez organ danej sprawy do postępowania przed jego wszczęciem.

69 Zasadnicza różnica pomiędzy koncepcjami pojęcia kompetencji sprowadza się do tego, że zgodnie z tzw. nurtem predyktynym prawo pojmuje się wyłącznie jako zbiór norm nakazujących bądź zakazujących określonych zachowań, w związku z czym również norma kompetencyjna sprowadza się do normy wyrażającej nakaz albo zakaz (upoważnienie jest tu wyłącznie elementem norm nakazujących albo zakazujących określonego zachowania). Zgodnie zaś z tzw. nurtem niepredyktynym, normy kompetencyjne oddziela się od norm postępowania jako pierwotne w stosunku do norm nakładających obowiązki. Zob. M. Matczak, *Kompetencja w prawie administracyjnym*, [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 1, Instytucje prawa administracyjnego, (red.) R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2009, s. 359–418.

70 Zob.: Z. Ziemiński, *Kompetencja i norma kompetencyjna*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1969, z. 4.

71 Słabością tego rozumowania pozostaje fakt, że w istocie nie możemy stwierdzić, że tak pomyślany obowiązek organu istnieje (w tym kształcie nie posiada on bowiem żadnej treści), bowiem zgodnie z 169 § 3 o.p. wszczęcie postępowania następuje w dniu złożenia podania. W konsekwencji nie możemy wskazać adresata tego obowiązku, a zatem nie może istnieć również, jak się wydaje, tak zbudowana norma kompetencyjna.

nie jest skorelowany obowiązek organu podatkowego *stricte* w tym zakresie (jak wyjaśniono wyżej, składane żądanie dotyczy prowadzenia postępowania, a nie jego wszczęcia).⁷² Należy podkreślić, że niezależnie od przyjętej koncepcji pojęcia normy kompetencyjnej (czy to rozumianej jako upoważnienie, czy też jako uprawnienie), samo doręczenie żądania organom podatkowym wywołuje automatyczny skutek w postaci wszczęcia postępowania (podobnie jak wytoczenie powództwa poprzez złożenie pozwu). Od tego momentu znajdują zastosowanie zasady ogólne postępowania podatkowego oraz bieżą terminy do załatwienia sprawy. Wniesienie podania – w każdym z omawianych tu przypadków – stanowi pierwszą czynność w postępowaniu podatkowym. Podmiotem wszczynającym postępowanie jest zawsze strona rozumiana jako podmiot, który twierdzi, że istnieje jej własny interes prawny, zasługujący na ochronę w postępowaniu podatkowym. Podkreślić trzeba w tym miejscu, że interes prawny, o którym tutaj mowa, istnieje obiektywnie. Prawo stanowi jednak przedmiot heteronomiczny, jak to już wyjaśniono wyżej, dający się uchwycić obiektywnie wyłącznie w drodze intersubiektywizacji, czyli w pewnym dialogu pomiędzy podmiotami postępowania.

Uwagi te znajdują zastosowanie także do trybu wszczynania z urzędu postępowania o charakterze wymiarowym bądź ogólnym, bowiem również organy podatkowe nie mogą – z natury rzeczy – posiadać pełnej wiedzy o sprawie na etapie wszczęcia postępowania podatkowego. Stąd twierdzenia organów podatkowych, odnośnie do istnienia interesu prawnego po stronie legitymowanego biernie podmiotu, muszą zostać potwierdzone w postępowaniu podatkowym.

6. Podsumowanie

Normy prawne regulujące wszczęcie postępowania podatkowego przede wszystkim powinny w sposób jednoznaczny wskazywać swoich adresatów, zakresy zastosowania, rozumiane jako przesłanki zainicjowania postępowania podatkowego, a także zakresy normowania, czyli uprawnienia i obowiązki poszczególnych podmiotów na tym etapie po-

72 Zob.: W. Lang, Zarys analitycznej teorii uprawnienia, „Studia Prawnicze” 1985, z. 3–4.

stępowania. Obowiązujące obecnie przepisy o wszczęciu postępowania podatkowego, pomieszczone w poszczególnych ustawach podatkowych oraz w ordynacji podatkowej, powtarzającej w tym zakresie w sposób zupełnie bezrefleksyjny regulacje ogólnego postępowania administracyjnego, nie realizują nawet tak podstawowych założeń.

Postępowanie podatkowe to przede wszystkim postępowanie wymiarowe, którego przeprowadzenie stanowi obowiązek podatników (samowymiar zobowiązań podatkowych), względnie organów podatkowych (wymiar decyzyjny). Znacznie mniejszą rolę odgrywają w prawie podatkowym postępowania mające inne cele niż wymiar zobowiązań podatkowych.

Dyskusja o kształcie instytucji wszczęcia postępowania podatkowego powinna zatem nadażać za szybko następującymi zmianami społeczno-gospodarczymi i prowadzić do dostosowania tradycyjnej siatki pojęć prawa administracyjnego do potrzeb obowiązującego materialnego prawa podatkowego (ponownej analizy wymaga chociażby pojęcie interesu prawnego), tak aby nowe rozwiązania prawne uwzględniały głęboką modalność postępowania podatkowego i potrzeby praktyki podatkowej. Zamiast tego na gruncie istniejących regulacji prawnych, podobnie jak w ogólnym postępowaniu administracyjnym, toczy się spór pomiędzy zwolennikami obiektywnej bądź subiektywnej koncepcji legitymacji procesowej strony. Wprowadzanie nieprzemyślnych rozwiązań prawnych, takich jak instytucja odmowy wszczęcia postępowania, powoduje powrót do analizowanego tutaj problemu zarówno w nauce prawa, jak i w orzecznictwie sądowym. Nie zauważa się, że spór ten został rozstrzygnięty w polskiej nauce prawa już w okresie XX-lecia międzywojennego, a jego odnowienie w okresie powojennym wynikało z odchodzenia od idei demokratycznego państwa prawa. Do rzadkości należą natomiast systemowe propozycje zmian rozwiązań przyjętych w obrębie tej instytucji prawnej, uwzględniające istotne odrębności postępowania podatkowego (głównie postępowania wymiarowego) względem tradycyjnego postępowania administracyjnego i nawiązujące do myśli podjętej w ordynacji podatkowej z 1934 r.

Regulacje prawne w zakresie omawianej tu instytucji prawnej obarczone są tak poważnymi wadami, że konieczna jest ich kompleksowa zmiana. Należy jednak dostrzec zasadniczą trudność w wykonaniu

takiego zadania, wynikającą z faktu, że wady, o których mowa wyżej, przenikają w istocie cały tekst ordynacji podatkowej. Obok przepisów o wszczęciu postępowania podatkowego wymienić można tutaj chociażby przepisy o wznowieniu postępowania, stwierdzeniu nieważności decyzji, uchyleniu lub zmianie decyzji ostatecznej, czynnościach sprawdzających, interpretacjach przepisów prawa podatkowego, czy też porozumieniach w sprawach ustalenia cen transakcyjnych.

Zmiana na tak szeroką skalę jest możliwa do przeprowadzenia jedynie w trakcie prac nad nowym aktem prawnym, mającym obejmować ogólne postępowanie podatkowe.

WPLYW REGULACJI PRAWA PODATKOWEGO NA ZASADNOŚĆ PODNOSZENIA ZARZUTU OBEJŚCIA PRAWA PODATKOWEGO – WYBRANE ZAGADNIENIA Z PRAKTYKI ORZECZNICZEJ

Maciej Ślifirczyk

1. Orzecznicza doktryna przeciwdziałająca obejściu prawa podatkowego niewątpliwie należy do intrygujących zjawisk praktyki stosowania polskiego prawa podatkowego. Pierwsze orzeczenie z tego zakresu pojawiło się już w latach 70-tych XX w.¹ Prawdziwy rozwój doktryna ta przeżywała jednak począwszy od pierwszej połowy lat 90-tych XX w. Wbrew opiniom, że należy ona już do przeszłości, a kres jej położył wyrok NSA w składzie 7 sędziów z dnia 24 listopada 2003 r. w tzw. sprawie Optimusa,² sądy w dalszym ciągu odwołują się do obejścia prawa podatkowego. Analizując przesłanki decydujące o zakwalifikowaniu przez sąd danego stanu faktycznego jako wskazującego na obejście prawa podatkowego, warto zwrócić uwagę na zależność pomiędzy taką kwalifikacją a sferą legislacji. Relacja ta jest złożona i dotyczy kilku aspektów. Poniżej rozważone zostaną wybrane zagadnienia odnoszące się do tej problematyki.

2. W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, że na zakwalifikowanie danej sytuacji jako obejścia prawa podatkowego mogą mieć wpływ przepisy, których zastosowania uniknął podatnik. Ocenie pod-

1 Chodzi o wyrok SN z dnia 8 lutego 1978 r., sygn. akt II CR 1/78, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1979, nr 8–9, s. 262.

2 Wyrok składu Siedmiu Sędziów NSA z dnia 24 listopada 2003 r., sygn. akt FSA 3/03.

legają bowiem nie tylko zachowania podatnika, ale również regulacje prawne, które te zachowania wywołują. Wadliwymi regulacjami podatkowymi od dość dawna usprawiedliwiano nawet uchylanie się od opodatkowania. Jak stwierdzano w polskim piśmiennictwie z zakresu prawa finansowego na początku XX w.: „Niekiedy wadliwy system podatkowy niemal zniewala podatnika do defraudacji, dla ocalenia przynajmniej części dochodu dla siebie.”³ Tym bardziej za usprawiedliwione uznać należałoby zatem w takiej sytuacji podjęcie działań zorientowanych na obejście wadliwej regulacji prawnej.⁴ Ślady takiego rozumowania widoczne są także w orzecznictwie, choć ze zrozumiałych względów orzeczenia bazujące na takim przekonaniu nie są liczne. Najbardziej znanym orzeczeniem, które można zaliczyć do tej kategorii, jest wspomniany już wyrok NSA w tzw. sprawie Optimusa. Odrzucając możliwość zakwalifikowania rozstrzyganego przypadku jako obejścia prawa podatkowego, sąd zwrócił uwagę na naruszenie zasady zaufania przez organy podatkowe oraz potencjalnie dyskryminujący polskich producentów w stosunku do zagranicznych charakter regulacji, których zastosowania chciał uniknąć podatnik. Właśnie dostrzeżenie tej okoliczności oraz uznanie jej znaczenia dla przyjmowanej kwalifikacji prawnej należy traktować jako jeden z głównych walorów tego orzeczenia.⁵ Jak z tego wynika, nie będą stanowiły obejścia prawa podatkowego (unikania opodatkowania) działania podejmowane przez podatnika w celu wyeliminowania konieczności zastosowania wadliwej regulacji prawnej.

3. Analizując zagadnienie relacji pomiędzy doktryną obejścia prawa podatkowego a legislacją, należy zwrócić uwagę na kolejną kwestię.

3 S. Głabiński, *Nauka skarbowości z dodatkiem o skarbowości Austrii i Galicyi*, Lwów 1911, s. 369. Jedynie fragmentarycznie poruszając tę kwestię i nie sięgając w czasy bardziej odległe, wskazać można, że w omawianej sytuacji usprawiedliwiał uchylanie się od opodatkowania także Adam Smith. Zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 41. Co do dopuszczalności sprzeciwu wobec niesprawiedliwego prawa zob. np. Św. Tomasz z Akwinu, *Suma teologiczna*, t. 13, Prawo, Londyn 1985, s. 87–89.

4 Próbę takiego rozumowania stanowi np. stanowisko zaprezentowane przez wnioskodawcę we wniosku o uzyskanie interpretacji indywidualnej z dnia 19 września 2008 r., IP-PB3-423-953/08-4/AG.

5 Szerzej na ten temat: M. Ślifirczyk, *Znaczenie wyroku w sprawie Optimusa dla doktryny orzeczniczej obejścia prawa podatkowego*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, pod red. L. Etela i M. Tyniewickiego, Białystok 2012, s. 520–529.

Jak wspomniano, stwierdzenie obejścia prawa podatkowego wiąże się z oceną zarówno działań podatnika, jak i regulacji prawa podatkowego, które z tymi działaniami się wiążą. Dla zaakceptowania lub odmowy akceptacji działań podatnika znaczenie ma sposób rozumienia istotnych w danej sprawie przepisów prawa podatkowego oraz właściwe odczytanie celu przyświecającego prawodawcy. Z tego punktu widzenia pojawia się pytanie o dopuszczalność kwalifikowania jako obejście prawa podatkowego sytuacji, które są niekiedy kwalifikowane jako unikanie opodatkowania, ale w stosunku do których ustawodawca świadomie nie wprowadził rozwiązań przeciwdziałających ich występowaniu.

Dla przykładu wskazać można na projekt nowelizacji zmierzający do objęcia przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych spółek komandytowych. Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym wniesiony przez Radę Ministrów do Sejmu w dniu 17 września 2013 r.⁶ zakładał wprowadzenie zmian rozszerzających katalog podatników podatku dochodowego od osób prawnych o spółki komandytowo-akcyjne i o spółki komandytowe. W uzasadnieniu tego projektu stwierdzono m.in.: „Przesłanką przyjętego w projekcie kierunku regulacji jest dążenie do zapewnienia pełniejszej realizacji, wywodzonej z art. 84 Konstytucji RP, zasady sprawiedliwości podatkowej w zakresie związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zasada sprawiedliwości podatkowej i związana z nią zasada powszechności opodatkowania doznają uszczerbku we wszystkich tych sytuacjach, w których dochód wynikający ze zdarzeń o ekonomicznie tożsamym skutku zostaje opodatkowany na różnym poziomie lub różnych zasadach, a nie jest to uzasadnione czynnikami obiektywnymi. Różnice te stanowią podstawę do podejmowania przez podatników działań potocznie zwanych «optymalizacją podatkową», których podstawową cechą jest to, iż o wyborze konkretnego sposobu przeprowadzenia danej transakcji czy formy prowadzenia działalności decydują wyłącznie bądź w przeważającej mierze przepisy prawa podatkowego. Należy podkreślić, że chodzi o działania, które formalnie są zgodne z obowiązującym prawem. Okoliczność ta nie zmienia jednak faktu, iż – w świetle wspomnianego art. 84 Konstytu-

cji, a także dyrektywy spójności systemu podatkowego – nie są to sytuacje pożądane. [...] Przyjęty w nowelizacji kierunek zmian wpisuje się ponadto w działania, jakie podejmowane były w ostatnich latach przez Ministra Finansów w celu wyeliminowania najbardziej rażących przejawów tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej prowadzonej z wykorzystaniem schematów międzynarodowych. [...] Wydaje się, że na gruncie podatków dochodowych najbardziej jaskrawym przejawem działań optymalizacyjnych jest obecnie prowadzenie działalności w formie spółki komandytowo–akcyjnej. [...] Projekt przewiduje również przyznanie podmiotowości prawno–podatkowej spółce komandytowej, czego skutkiem będzie zrównanie sytuacji wspólników tej spółki z przewidzianą w projekcie ustawy zmieniającej sytuacją wspólników S.K.A. Zrównanie sytuacji wspólników S.K.A. i S.K. oznacza opodatkowanie komandytariusza na zasadach przewidzianych dla akcjonariuszy, a komplementariusza S.K. według reguł dotyczących komplementariuszy w S.K.A. Opodatkowanie tej spółki podatkiem dochodowym stanowić będzie wyraz realizacji w pełniejszym wymiarze zasady równości wobec prawa podmiotów znajdujących się w porównywalnej sytuacji. [...] sytuacja prawna komandytariuszy S.K. na gruncie prawa handlowego i podatkowego jest zbliżona do tej, jaką posiadają akcjonariusze w S.K.A. w odniesieniu do zakresu odpowiedzialności i prowadzenia spraw przez wspólników tych spółek. Zmiana zasad opodatkowania dochodów z działalności prowadzonej przez spółki komandytowe skutkować będzie większą spójnością systemu podatkowego.”. W uzasadnieniu projektu wyraźnie zatem zwrócono uwagę na cel nowelizacji w postaci eliminacji jednej z form niepożądanego przez fiskusa optymalizacji podatkowej. Wprawdzie uzasadnienie koncentruje się głównie na wykorzystywaniu w tym celu spółek komandytowo–akcyjnych, jednak zarówno początkowy wywód odnoszący się do kierunku nowelizacji, jak i powołanie się na analogię pomiędzy sytuacją komandytariuszy w spółce komandytowej i akcjonariuszy w spółce komandytowo–akcyjnej sprawia, że w istocie projekt mógł być postrzegany jako zorientowany na wyeliminowanie niepożądanego optymalizacji również z wykorzystaniem spółki komandytowej.⁷ W trakcie prac

7 Co do możliwości działań optymalizacyjnych z wykorzystaniem tej spółki zob. np. P. Chrościcki, A. Sakowska, [w:] P. Chrościcki, D.Gwóźdź, A. Kiereś, W. Knap, A. Sakowska,

legislacyjnych wycofano się z koncepcji objęcia ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych spółek komandytowych, zaś przedstawiciel Ministerstwa Finansów sugerował brak związku wcześniej proponowanych zmian podatkowych z przeciwdziałaniem optymalizacji opodatkowania.⁸ Trzeba jednak zwrócić uwagę, że w uzasadnieniu projektu ustawy w wersji przekazanej do Rządowego Centrum Legislacji (z dnia 12 lutego 2013 r.), odnosząc się do zmian dotyczących spółki komandytowej, stwierdzono: „Istnieje [...] realne ryzyko przeniesienia ciężaru obecnie wykorzystywanych schematów optymalizacyjnych ze spółek komandytowo-akcyjnych na spółki komandytowe.” Powstaje w związku z powyższym pytanie, czy w przypadku, w którym wskazano na funkcjonowanie pewnych niepożądanych mechanizmów stosowanych przez podatników i skutkujących redukcją opodatkowania, a jednocześnie mając tę świadomość na etapie prac parlamentarnych, zrezygnowano z wprowadzenia zmian prawnych, zasadne jest traktowanie wspomnianych mechanizmów w procesie stosowania prawa jako przypadków obejścia prawa podatkowego. Bazując na związku obejścia prawa podatkowego z funkcjonalną wykładnią przepisów prawa, rozstrzygnięcie tej kwestii zależeć będzie od reguł ustalania funkcji danych regulacji. Jeśli uzyskana wiedza w tym zakresie⁹ nie pozostawi wątpliwości co do tego, że nie było intencją ustawodawcy powiązanie pewnej kategorii sytuacji z regulacjami przeciwdziałającymi niepożądaną optymalizacji, to nie ma podstaw, aby traktować je jako stanowiące obejście prawa podatkowego. W przeciwnym razie prowadziłoby to do zastawienia swego rodzaju pułapki na podatników. W podanym przykładzie traktowanie wykorzystania spółki komandytowej jako nieakceptowanej formy optymalizacji podatkowej wydaje się wykluczone jeszcze z innych względów. Zestawianie w zakresie powoływanych mechanizmów optymalizacyjnych spółek komandytowo-akcyjnych i komandytowych budzi bowiem poważne zastrzeżenia. Trzeba także pamiętać, że rozpowszechnienie tych mechanizmów optymalizacyjnych

K. Wojtowicz-Janicka, *Optymalizacja podatkowa*, pod red. nauk. Ł. Mazura, Warszawa 2012, s. 156–158.

8 Zob. posiedzenie Komisji Finansów Publicznych w dniu 23.10.2013 r., Biuletyn nr 2516/VII, <http://www.orka.sejm.gov.pl/Zapisy7.nsf/wgsknrn/FPB-258>.

9 Wykorzystywanie w tym celu materiałów z procesu ustawodawczego budzi jednak kontrowersje. Zob. np. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 118–120.

było ponadto w pewnym zakresie wynikiem korzystnych dla podatników poglądów wyrażanych w uchwałach składów powiększonych NSA.

4. Podobny do powyższego problem może pojawić się w sytuacji wprowadzenia do systemu prawa podatkowego regulacji kwalifikowanej jako szczególna klauzula przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania lub służącej w inny sposób eliminacji możliwych nadużyć. Powstaje wówczas pytanie o dopuszczalność kwalifikowania jako obejście prawa podatkowego stanów faktycznych, które pojawiły się przed wejściem w życie nowych przepisów. *Prima facie* można przyjąć, że wprowadzenie rozwiązań prawnych ograniczających niepożądane stosowanie przepisów przesądza o intencjach ustawodawcy związanych z przepisami dotychczasowymi. Z drugiej jednak strony trzeba zwrócić uwagę, że wprowadzenie takich rozwiązań może być wyrazem przekonania, że dotychczasowe przepisy nie zabraniały zachowań, które objęte są nowymi regulacjami. Jak się zdaje, podstawową przeszkodą w zastosowaniu rozumowania polegającego na odtworzeniu wcześniejszej woli ustawodawcy na podstawie dokonanej nowelizacji jest to, że opiera się ono na ocenie znaczenia przepisów *ex post*, na podstawie innych regulacji prawnych wprowadzonych później. Co więcej, taki sposób interpretacji w istocie redukuje znaczenie normatywne dokonywanych zmian. Powyższe przemawia przeciwko automatycznemu kwalifikowaniu działań podatnika jako stanowiących obejście prawa podatkowego w przypadku, w którym nie pozostawały one w kolizji z regulacjami obowiązującymi w okresie ich dokonywania. Nie ma również podstaw dla uznania, że w orzecznictwie aprobatę zyskał pogląd odrzucający możliwość zakwalifikowania działań podjętych przed nowelizacją jako stanowiących obejście prawa podatkowego. Pewną ilustracją omawianego zagadnienia może być przypadek eliminacji z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych możliwości odliczania od podstawy obliczenia podatku rent i innych trwałych ciężarów. W uzasadnieniu projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw¹⁰ zapisano: „Projekt zakłada eliminację [...] odliczeń z tytułu alimentów, rent i innych trwałych ciężarów, co podyktowane jest tym, że dotychczasowe przepisy

10 Druk sejmowy nr 1955 z dnia 18.5.2000 r., s. 5 uzasadnienia (III kadencja Sejmu).

wywoływały zarówno spory interpretacyjne, jak i stanowiły pole do nadużyć”. Tym samym wskazano, że nowelizacja służy eliminacji zidentyfikowanego przypadku unikania opodatkowania (nadużycia prawa). Jak się zdaje, wprowadzona zmiana legislacyjna nie miała jednak przesądzającego znaczenia dla kwalifikacji wcześniej występujących stanów faktycznych jako stanowiących obejście prawa podatkowego. Orzeczenia wskazujące na taką ich kwalifikację pojawiały się bowiem jeszcze przed wejściem w życie wspomnianej nowelizacji, a nawet przed pojawieniem się projektu ustawy w parlamencie.¹¹ Stanowisko orzecznictwa nie było przy tym w odniesieniu do tej kwestii jednolite.¹² Po wejściu w życie nowelizacji nie doszło do widocznych istotnych zmian w orzecznictwie.¹³ Kolejnym przykładem może być nowelizacja art. 13 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dokonana z dniem 1 stycznia 2004 r. Choć nie wskazywano tego w uzasadnieniu projektu ustawy, nowe brzmienie przepisu miało zapobiegać omijaniu tej regulacji w jej dotychczasowym brzmieniu. W związku z tą zmianą wskazać można na wyrok WSA w Olsztynie z dnia 8 grudnia 2005 r.¹⁴ W skardze do sądu administracyjnego skarżący powoływał się na fakt zawarcia umowy pod rządami wcześniejszych przepisów. Sąd uchylił zaskarżoną decyzję, stwierdzając: „Podkreślić [...] należy, iż jak wynika z akt sprawy, skarżąca spółka z wykorzystaniem zasady swobody umów zawarła prawnie skuteczną umowę cywilnoprawną w zakresie współpracy i zarządzania z zarejestrowanym i funkcjonującym w obrocie podmiotem gospodarczym pod nazwą „B” A. N. Ustawy podatkowe nie zabraniają zaś podatnikowi wyboru takiego rozwiązania zgodnego z prawem, które byłoby dla niego przy podejmowaniu działań gospodarczych bardziej korzystne na gruncie prawa podatkowego. W tych okolicznościach podważenie treści umowy mogło

11 Zob. np. wyrok NSA z dnia 5 czerwca 1999, sygn. akt III SA 8122/98.

12 Zob. np. wyrok NSA z dnia 6 października 1999 r., sygn. akt SA/Sz 1994/98; wyrok NSA z dnia 7 lipca 1999 r., sygn. akt SA/Sz 1977/98.

13 Np. wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2000 r., sygn. akt III SA 3055/99; wyrok NSA z dnia 20 lutego 2001 r., sygn. akt III SA 94/00; wyrok NSA z dnia 17 lipca 2001 r., sygn. akt III SA 1404/00; wyrok NSA, 28 sierpnia 2001, sygn. akt I SA/Po 825/00; wyrok NSA, 23 listopada 2001 r., sygn. akt SA/Rz 176/00; wyrok NSA z dnia 14 listopada 2001 r., sygn. akt SA/Sz 1119/00; wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2002 r., sygn. akt SA/Sz 1569/00; wyrok NSA z dnia 20 lutego 2002 r., sygn. akt SA/Sz 1921/00; wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2002 r., sygn. akt SA/Sz 2233/00; wyrok WSA w Opolu z dnia 8 lutego 2006 r., sygn. akt I SA/Op 344/05.

14 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 8 grudnia 2005 r., sygn. akt I SA/OI 401/05.

nastąpić poprzez wykazanie, iż została ona zawarta dla pozoru bądź zmierzała do obejścia bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego, w celu uchylecia się od obowiązku podatkowego albo zmniejszenia zobowiązania podatkowego”. Choć nie odrzucono zatem możliwości zakwalifikowania dokonanej czynności jako stanowiącej obejście prawa podatkowego, nowego brzmienia przepisu nie potraktowano jako argumentu na rzecz takiej kwalifikacji. Dodać można, że po ponownym rozpatrzeniu sprawy organ podatkowy uznał, iż doszło do obejścia prawa podatkowego. Skarga na tę decyzję została oddalona wyrokiem WSA w Olsztynie z dnia 19 lipca 2006 r.,¹⁵ który to wyrok został następnie utrzymany w mocy przez NSA.¹⁶ Również w tych orzeczeniach brak odniesień do nowego stanu prawnego dla poparcia prezentowanego stanowiska. Wyraźnie tego rodzaju rozumowanie odrzucono również w przywołanym wyroku NSA z dnia 20 maja 2010 r.¹⁷ dotyczącym podatku akcyzowego. Wyrok ten dotyczył stanu faktycznego, w którym podatnik w okresie od stycznia do maja 2004 r. w ramach prowadzonych usług restauratorskich sprzedawał tzw. zestawy tytoniowe czy też zestawy papierosowe, w skład których wchodziły papierosy i zapaliki. Cena zestawu obejmowała cenę papierosów i zapalek i była wyższa od ceny detalicznej papierosów umieszczonej na pojedynczym opakowaniu papierosów. Organy podatkowe powołały się w związku z tym na obowiązujący wówczas art. 37 ust. 7 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług stanowiący, że podatnikami są także podmioty, które nie są producentami lub importerami papierosów w przypadku, gdy sprzedają papierosy powyżej ceny detalicznej papierosów umieszczonej na pojedynczym ich opakowaniu. Jednocześnie organy podatkowe uznały za niewiarygodne wyjaśnienia, że na cenę zestawu składała się cena papierosów w wysokości wskazanej na opakowaniu i cena zapalek, bowiem wówczas marża na pudełko zapalek wynosiłaby około 1000 procent. W ocenie organów podatkowych celem stworzenia „zestawów tytoniowych” była sprzedaż papierosów po cenie wyższej od ceny detalicznej i uniknięcie związanych z tym konsekwencji podatkowych w postaci zapłaty sankcyjnej kwoty

15 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 19 lipca 2006 r., sygn. akt I SA/OI 271/06.

16 Wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2008 r., sygn. akt II FSK 1654/06.

17 Wyrok NSA z dnia 20 maja 2010r., sygn. akt I GSK 816/09.

podatku (wynikającej z zastosowania stawki przewidzianej w art. 37 ust. 8 wspomnianej ustawy). Argumentacja ta nie została podzielona zarówno przez WSA we Wrocławiu,¹⁸ jak i następnie przez NSA. Głównym powodem uchylecia decyzji było nie tyle zaakceptowanie nieuzasadnionego poziomu stosowanych marż, a dostrzeżone przez sądy braki w postępowaniu dowodowym w omawianym zakresie: „do zakwestionowania, przedstawionego przez Spółkę sposobu ustalenia ceny zestawu tytoniowego (zestawu papierosowego) i w konsekwencji przyjęcia, że wchodzące w skład zestawu zapalki sprzedawano z niższą marżą, a papierosy z marżą powodującą przekroczenie ceny maksymalnej oznaczonej przez producenta, nie wystarczy samo przekonanie organu podatkowego o braku wiarygodności oświadczonego przez Spółkę sposobu ustalania cen na sprzedawane zestawy (oparte jedynie na wysnutym przez organ «jedynym logicznym wniosku» – a nie na zgromadzonych dowodach – o «nieprawdopodobieństwie» stosowania tak wysokich marż na zapalki). Przekonanie takie musi znajdować oparcie w zebranych materiale dowodowym i wynikać ze zgodnej z zasadami wynikającymi z art. 191 o.p. oceny zebranego w toku postępowania materiału dowodowego. Poza odwołaniem się do «zasad logiki i doświadczenia życiowego», wnoszący skargę kasacyjną organ nie podał żadnych innych argumentów i nie wskazał konkretnych przepisów prawa, które upoważniałyby go do takiej konkluzji i usprawiedliwiłyby wyrażoną w decyzji interpretację przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, dokonaną przez pryzmat uregulowań późniejszej ustawy, tj. ustawy z dnia 23 stycznia 2004 o podatku akcyzowym”. Końcowy fragment cytatu odwołuje się do art. 74 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, dotyczącego stosowania ceny wyższej niż detaliczna przy tzw. sprzedaży związanej, którego odpowiednika nie było we wcześniejszych przepisach. Przepis ten jest postrzegany jako rodzaj szczególnej klauzuli przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania.¹⁹ Zestawiając wcześniejsze i późniejsze przepisy, które miały zapobiegać potencjalnym nadużyciom, sąd jednoznacznie stwierdził: „Nieuprawnione było – jak to słusznie zauważył WSA – dokonywanie wykładni

18 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 marca 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 1421/07.

19 Por. np. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 11 marca 2009 r., sygn. akt I SA/OI 20/09.

art. 37 ust. 7 pkt 1 u.p.t.u. w sposób wynikający z przepisów innej nieobowiązującej jeszcze w tym zakresie, ustawy”. Jak wynika z podanych przykładów, wprowadzenie przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania w odniesieniu do pewnych stanów faktycznych nie przesądza, że tego rodzaju stany faktyczne, które wystąpiły przed wejściem w życie nowych regulacji będą uznane za stanowiące obejście prawa podatkowego, podobnie jak i nie wyklucza takiej możliwości.

5. Ustawowe wprowadzenie nowych rozwiązań przeciwdziałających wcześniejszemu, niepożądanemu wykorzystywaniu regulacji prawnych nasuwa jeszcze jedno pytanie. Skoro bowiem zmieniana jest kwalifikacja prawna określonych stanów faktycznych w celu uniknięcia nadużyć, to czy podobne do nich sytuacje, które nie zostały objęte nowymi przepisami, mogą być kwestionowane? Czy raczej należy uznać, że ich pominięcie prowadzi w dorozumiany sposób do ich akceptacji przez ustawodawcę? W tym zakresie przywołać można wypowiedź zawartą w wyroku NSA z dnia 5.6.1999 r., sygn. akt III SA 8122/98: „należy przypomnieć, że ulgi z tytułu darowizn na rzecz osób fizycznych, na cele naukowe, oświatowe, ochrony zdrowia i inne (art. 26 ust. 1 pkt 1 lit. „a” cyt. ustawy w brzmieniu obowiązującym w latach 1992–1996) zostały «zniesione» ustawą z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 137 poz. 638). Zawieranie umów, których głównym celem jest odliczanie od dochodu po dniu 1 stycznia 1997 r. takich samych wydatków (darowizn), z tym że płatnych okresowo (w formie stypendium czy renty) może być, w realiach konkretnej sprawy, ocenione przez organ podatkowy jako działanie *in fraudem legis*”.²⁰ Jak z tego wynika, za dopuszczalne uznano kwalifikowanie jako obejście prawa podatkowego działań obliczonych na zniweczenie skutku wprowadzonej zmiany prawa. Inną ilustrację z tego zakresu stanowić może wprowadzenie do systemu polskiego prawa podatkowego przepisów zapobiegających tzw. cienkiej kapitalizacji. W uzasadnieniu projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych²¹ nie wskazano wprawdzie, że cho-

20 Podobnie: wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2000 r., sygn. akt III SA 3055/99; wyrok NSA z dnia 20 lutego 2001 r., sygn. akt III SA 94/00; wyrok NSA z dnia 17 lipca 2001 r., sygn. akt III SA 1404/00; wyrok NSA, 28 sierpnia 2001, sygn. akt I SA/Po 825/00; wyrok NSA z dnia 20 lutego 2002 r., sygn. akt I SA/Ka 2625/00.

21 Druk sejmowy nr 624 z dnia 25 września 1998 r., s. 5 uzasadnienia (III kadencja Sejmu).

dzi o przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, ale opisano mechanizm redukowania wysokości opodatkowania z wykorzystaniem pożyczek od udziałowców.²² Jak się zdaje, pojawienie się w systemie prawa podatkowego wspomnianych regulacji nie wpłynęło na możliwość doszukiwania się w działaniach podatników obejścia także tych przepisów prawa.²³

6. Z powyższych rozważań wynika wniosek, że w świetle orzecznictwa ocena faktu wystąpienia obejścia prawa podatkowego jest uzależniona od regulacji prawnych, których uniknięciu służą działania podejmowane przez podatnika. Z tego punktu widzenia można uważać obejście prawa podatkowego za uprawniony instrument obrony przed wadliwymi regulacjami prawnymi. Nie jest także możliwe kwalifikowanie jako obejście prawa podatkowego stanów faktycznych, w stosunku do których ustawodawca celowo zrezygnował z wprowadzenia przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania. Poczynione obserwacje prowadzą również do wniosku, że działania legislacyjne związane z wprowadzaniem do systemu prawa podatkowego regulacji stanowiących szczególne klauzule przeciwdziałające unikaniu opodatkowania nie mają istotnego wpływu na funkcjonowanie doktryny orzeczniczej w odniesieniu do stanów faktycznych sprzed wprowadzenia takich klauzul. Ich wprowadzenie nie eliminuje również możliwości doszukiwania się obejścia prawa podatkowego w przypadkach, które nie zostały w takich klauzulach uregulowane w sposób bezpośredni.

22 Co do kwalifikowania tzw. cienkiej kapitalizacji jako przykładu unikania opodatkowania zob. np.: Z. Kukulski, *Niedostateczna kapitalizacja w prawie podatkowym*, Warszawa 2006, s. 123–133.

23 Np. na ryzyko obejścia prawa podatkowego powoływał się na marginesie swojego stanowiska Minister Finansów w odpowiedzi na skargę w sprawie rozstrzygniętej wyrokiem WSA w Warszawie z dnia 12 stycznia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1052/10 (utrzymanego następnie w mocy wyrokiem NSA z dnia 30 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 1216/11). Ewentualności obejścia prawa podatkowego poświęcił ten sąd fragment swojego uzasadnienia.

ZAKRES ROZPOZNANIA SPRAWY PODATKOWEJ W POSTĘPOWANIU ODWOŁAWCZYM – UWAGI NA TLE STOSOWANIA PRZEPISÓW ORDYNACJI PODATKOWEJ ORAZ POGLĄDÓW JUDYKATURY

Krzysztof Teszner

1. Uwagi wstępne

W nauce prawa podatkowego, jak też w praktyce jego stosowania nadal aktualne pozostają kontrowersje dotyczące wyznaczenia granic rozpoznania sprawy podatkowej przez podatkowy organ odwoławczy. Źródła tych wątpliwości tkwią nie tylko w wyrażonej w art. 127 o.p. zasadzie dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Można ich doszukać się także w odmiennym sposobie stosowania prawa podatkowego przez organ administracji podatkowej w postępowaniu odwoławczym w porównaniu z postępowaniem prowadzonym w pierwszej instancji.

Już na wstępie należy zauważyć, że w art. 13 o.p. przyjęto wadliwą konstrukcyjnie koncepcję określającą (odmiennie niż w art. 17 k.p.a. oraz art. 8 u.k.s.) organy podatkowe wyższego stopnia organami odwoławczymi. Tym niemniej jest ona nadal tolerowana z uwagi na konieczność zapewnienia prawa podatnika do zaskarżenia nieostatecznego rozstrzygnięcia wydanego przez organ podatkowy I instancji (co stanowi rozwinięcie zasady wyrażonej w art. 127 o.p.). Funkcjonowanie organów odwoławczych jest zatem związane z realizacją w toku

dwuinstancyjnego postępowania podatkowego prawa podmiotu biernego stosunku podatkowoprawnego do zaskarżenia decyzji i postanowień wydanych w indywidualnych sprawach podatnika. Stąd wyznaczenie w art. 13 o.p. poszczególnych podatkowych organów odwoławczych nastąpiło w odniesieniu do decyzji wydanych przez wskazane wprost organy I instancji.¹ Bezkrytyczne traktowanie organów odwoławczych jako organów wyższego stopnia (art. 13 § 3 o.p.) jest jednak jeszcze bardziej niefortunne w przypadkach, gdy kompetencje organów odwoławczych przyznaje się organom wydającym decyzje podatkowe w I instancji (art. 13 § 1 pkt 2 lit. c o.p.).

Z uwagi na powyższe należy przyjąć, że nie każdy organ podatkowy wyższego stopnia (korzystający z uprawnień nadzorczych) jest automatycznie organem odwoławczym. Staje się nim dopiero wtedy, gdy w sposób skuteczny zostanie urzeczywistnione prawo podatnika do wniesienia zwykłego środka zaskarżenia. Postępowanie przed organem podatkowym II instancji może być wszczęte wyłącznie z inicjatywy niezadowolonego z rozstrzygnięcia adresata decyzji wydanej w I instancji. Stosownie do art. 222 o.p. odwołanie powinno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie. Mowa tu więc niewątpliwie o sformalizowanym środku zaskarżenia, inaczej niż w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Podatnik, kwestionując rozstrzygnięcie organu I instancji oraz motyw jego podjęcia, powoduje jednak ukierunkowanie postępowania odwoławczego własnym żądaniem² oraz indywidualizuje charakter tego postępowania. Skuteczne wniesienie odwołania (tzn. uznanie, że jest ono dopuszczalne) powoduje konieczność rozpoznania sprawy w granicach wyznaczonych rozstrzygnięciem organu I instancji. Przesądza o tym pośredni tryb jego wnoszenia, tj. do organu I instancji, który przekazuje sprawę organowi odwoławczemu wraz z aktami sprawy oraz własnym stanowiskiem co do przedstawionych zarzutów.

Organ odwoławczy, rozpoznając ponownie sprawę, jest wprawdzie uprawniony do stosowania wszystkich norm prawa podatkowego (mate-

1 Szerzej K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Warszawa 2012, s. 272.

2 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 898.

rialnych, procesowych a nawet ustrojowych), ale nie jest związany granicami odwołania. Trafnie podkreśla się, że związanie organu odwoławczego granicami odwołania mogłoby być w niektórych przypadkach niekorzystne dla strony. Prowadziłoby bowiem do utrzymania w mocy decyzji wadliwej, jeżeli strona nie podniosłaby w odwołaniu konkretnej wady decyzji.³ W poszczególnych fazach postępowania odwoławczego, tj. w etapie czynności wstępnych, stadium rozpoznawczym oraz stadium orzeczniczym, odmiennie kształtuje się zakres stosowania prawa przez organ podatkowy. Pomijając etap czynności wstępnych związanych z formalnoprawną oceną dopuszczalności odwołania, w dalszej części opracowania zostanie poddane ocenie stosowanie przez odwoławcze organy podatkowe instytucji regulowanych przepisami art. 229 o.p. oraz art. 233 § 2 o.p. Pierwsza z nich bezwzględnie dotyczy stadium rozpoznawczego, druga natomiast – stadium decyzyjnego. Mimo to pozostają one we wzajemnej relacji,⁴ która może zostać zachwiana wskutek nadużywania przez podatkowy organ odwoławczy pewnych uprawnień, czy niekorzystania z kompetencji przez zaniechanie podjęcia określonych czynności.

2. Podstawowe problemy związane z wyznaczeniem zakresu rozpoznania sprawy w postępowaniu odwoławczym

Wyżej sygnalizowana problematyka wystąpiła w kontekście realizowanego przez autora projektu badawczego.⁵ Analiza wyroków sądów administracyjnych doprowadziła do wniosku, że w skargach podatników i ich pełnomocników dotyczących poddanej analizie kwestii, można dostrzec dwie najczęściej powtarzające się grupy zarzutów:

- 1) naruszenie art. 233 § 2 o.p. w związku z art. 229 o.p. i 127 o.p. przez przeprowadzenie kluczowych dowodów w sprawie, w tym przesłuchania stron i świadków dopiero przez organ II instan-

3 W. Chróścielewski, Organ administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym, Warszawa 2002, s. 164; J. Zimmermann, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 1998, s. 259.

4 S. Presnarowicz, Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce, Białystok 2014, s. 92.

5 Projekt „Stosowanie instytucji rozprawy przez organy administracji publicznej w postępowaniu podatkowym” finansowany ze środków NCN na podstawie decyzji nr DEC–2011/01/B/HS5/02599; K. Teszner, Rozprawa w postępowaniu podatkowym, Warszawa 2014, s. 82.

cji, co pozbawiło stronę prawa do dwukrotnego merytorycznego rozpoznania sprawy i naruszało dwuinstancyjność,⁶

- 2) naruszenie art. 233 § 2 o.p. przez nieuprawnione wydanie decyzji kasacyjnej i uchylenie się od zastosowania art. 229 o.p. – z uwagi na konieczność, zdaniem organu odwoławczego, przeprowadzenia postępowania dowodowego „w znacznej części”, a tym samym nadużycie uprawnień kasacyjnych, które powinny być stosowane wyjątkowo.⁷

Ponadto w skargach do sądów administracyjnych dostrzegalnym problemem jest niekorzystanie przez podatkowe organy odwoławcze z instytucji postępowania wyjaśniającego, jaką niewątpliwie jest rozprawa. W tym przypadku zarzut naruszenia art. 200a o.p. sprowadza się do nieprzeprowadzenia rozprawy z urzędu mimo przeświadczenia podatnika (pełnomocnika procesowego) o takim obowiązku albo też nieuzasadnionej odmowy przeprowadzenia rozprawy na wniosek strony.

W związku z powyższym wciąż aktualne pozostaje pytanie o granice rozpoznania sprawy podatkowej w postępowaniu odwoławczym oraz relacje między art. 229 o.p. (w tym możliwość przeprowadzenia rozprawy w trybie art. 200a o.p.) i 233 § 2 o.p. Z pierwszego z powyższych przepisów wynika wyraźnie, że:

- 1) w trakcie postępowania odwoławczego organ II instancji może przeprowadzić wyłącznie postępowanie uzupełniające. Jego celem jest uzupełnienie dowodów i materiałów w sprawie.⁸ Alternatywnie może zlecić przeprowadzenie tego postępowania organowi podatkowemu I instancji, który wydał decyzję. Najpierw powinien jednak poddać analizie zarzuty podniesione w odwołaniu od decyzji oraz żądania zgłoszone przez stronę, jak też dowody je uzasadniające.
- 2) Przepis art. 229 o.p. przesądza więc o randze uzupełniającej tego postępowania, które jest tylko dodatkowe w stosunku do

6 Wyrok NSA z dnia 8 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1421/12, CBOSA.

7 Wyrok WSA z dnia 12 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1057/07; wyrok WSA z dnia 22 października 2009 r., I SA/Gd 582/09, CBOSA.

8 K. Teszner, Stosowanie prawa podatkowego przez organ podatkowy w postępowaniu odwoławczym, [w:] XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonania i wnioski na przyszłość, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014, s. 601.

postępowania przeprowadzonego w I instancji. Organ odwoławczy nie może więc przeprowadzić tego postępowania w pełnym zakresie. Jego zasadniczym celem powinno być bowiem uzupełnienie dowodów i materiałów w sprawie.⁹

- 3) Użyte w art. 229 o.p. sformułowanie „może przeprowadzić” powinno być przez organ odwoławczy interpretowane jako obowiązek przeprowadzenia postępowania,¹⁰ a przynajmniej jako nakaz dokonania pozytywnej lub negatywnej oceny potrzeby przeprowadzenia dodatkowego postępowania dowodowego.¹¹ Oceny tej organ II instancji dokonuje, biorąc pod uwagę wszystkie okoliczności sprawy, w szczególności także żądania strony oraz wskazane przez nią konkretne dowody uzasadniające to żądanie, których nie może zignorować, o ile strona je zgłosi. Jeżeli podatnik zgodnie z obowiązkiem wynikającym z art. 222 o.p. wskazał istotny dla rozstrzygnięcia sprawy dowód, to nieprzeprowadzenie go przez organ odwoławczy powoduje naruszenie art. 229 o.p.¹²
- 4) Z obowiązku przeprowadzenia przez organ odwoławczy postępowania uzupełniającego, zmierzającego do wydania powtórnego rozstrzygnięcia merytorycznego zgodnie z zasadą dwuinstancyjności, zwalania organ odwoławczy jedynie zaistnienie przesłanek określonych w art. 233 § 2 o.p., tj. z uwagi na konieczność uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Ich zaistnienie powoduje, że organ ten nie ma możliwości wyboru i powinien wydać decyzję kasacyjną. Organ odwoławczy powinien przy tym uzasadnić istnienie przesłanek wymienionych w art. 233 § 2 o.p. oraz wskazać przyczyny braku możliwości zastosowania art. 229 o.p.

Analiza powyższych przepisów wskazuje na wyraźne nawiązanie do zasady zupełności materiału dowodowego wyrażonej w art. 187 § 1

9 A. Kabat, [w:] S. Babiarsz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 921; K. Teszner, Stosowanie prawa podatkowego..., s. 602

10 S. Presnarowicz, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2011, s. 1081.

11 H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. 4, Warszawa 2013, s. 985.

12 Wyrok NSA z dnia 17 marca 2003 r., I SA/Ka 130/02, Lex nr 142771.

o.p. Materiał dowodowy przy rozpoznaniu sprawy powinien być cały (kompletny), co nakłada na organ podatkowy obowiązek jego starannego zgromadzenia. Powoduje to jednak cały szereg pytań i wątpliwości, dotyczących następujących kwestii:

- 1) Czy organ odwoławczy może dopuścić w postępowaniu nowe dowody i uwzględnić nowe okoliczności faktyczne, czy też bazując na materiale zebranym przez organ I instancji, wyłącznie uzupełniając przesłuchiwać tych samych świadków, czy przeprowadzać dowód z tych samych biegłych?
- 2) Czy organ odwoławczy może uzupełniać (konwalidować) zaniebdania organu I instancji w zbieraniu materiału dowodowego, a jeśli tak, to w jakim zakresie?
- 3) Czy w postępowaniu odwoławczym obowiązuje wyłączenie dopuszczalności nowych dowodów i nowych okoliczności faktycznych oraz zakaz ich uwzględniania?
- 4) Ile dowodów i jakiej kategorii może przeprowadzić organ odwoławczy, zważywszy, że może przeprowadzić wyłącznie postępowanie dodatkowe i uzupełniające?
- 5) Czy dysponowanie przez organ odwoławczy szerszym materiałem dowodowym pozyskanym w trybie art. 229 o.p., również takim, który nie był znany organowi I instancji, narusza zasadę dwuinstancyjności?
- 6) Jak rozumieć użyte w art. 233 § 2 o.p. pojęcie „rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego [...] w znacznej części”?

3. Zakres rozpoznania sprawy podatkowej w postępowaniu odwoławczym a obowiązek respektowania zasad postępowania podatkowego

Wydaje się, że większość z tych wątpliwości można by uniknąć, gdyby ustawodawca zamiast odwoływać się do konieczności uzupełniania dowodów czy też przeprowadzania postępowania dowodowego, określił w art. 233 § 2 o.p. inne przesłanki wydawania decyzji kasacyjnych, odwołując się przede wszystkim do zasad ogólnych postępowania podatkowego. Powinien on raczej użyć sformułowania „rozstrzygnięcie

sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w całości lub w znacznej części”. Należy bowiem podkreślić, że przepisów art. 229 o.p. i 233 § 2 o.p. nie można interpretować w oderwaniu od zasady prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.). Organ odwoławczy nie został zwolniony z jej stosowania. Skoro zatem jest nią związany, to w toku postępowania odwoławczego powinien podjąć wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy podatkowej. W tym kontekście art. 229 o.p. należy rozumieć jako powinność organu odwoławczego, który powinien działać zgodnie z zasadami prawdy obiektywnej i dwuinstancyjności.

Z zasady prawdy obiektywnej można także wprost wywieść obowiązek uwzględniania przez organ odwoławczy nowych dowodów i nowych okoliczności faktycznych pod warunkiem, że nie wykraczają poza granice przedmiotu sprawy. Podstawowym celem dodatkowego postępowania jest uzupełnienie dowodów i materiałów w sprawie, a tym samym przepis art. 229 o.p. przesądza o randze uzupełniającej tego postępowania, które jest tylko dodatkowe w stosunku do postępowania przeprowadzonego w I instancji. Oznacza to, że organ odwoławczy nie może przeprowadzić tego postępowania w pełnym zakresie, a jedynie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie.¹³ Tym niemniej w postępowaniu dowodowym prowadzonym na etapie postępowania odwoławczego nie obowiązuje wyłączenie dopuszczalności nowych dowodów i nowych okoliczności faktycznych ani też jakikolwiek zakaz ich uwzględniania. Występują bowiem sytuacje, kiedy strona postępowania podatkowego dopiero w końcowym etapie postępowania odwoławczego zgłasza jakiś dowód (np. umowę cywilnoprawną¹⁴).

W orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się, że wyznaczenie granic postępowania uzupełniającego wymaga każdorazowo odniesienia się do konkretnej sytuacji. Ustalenie w powyższym zakresie musi wiązać się z oceną materiału dowodowego zebranego w I instancji i znajdującego odzwierciedlenie w aktach sprawy oraz z ustaleniem przez organ odwoławczy, jakich jeszcze czynności z zakresu

13 A. Kabat, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 7, Warszawa 2011, s. 887; K. Teszner, *Stosowanie prawa podatkowego...*, *op. cit.*, s. 602.

14 Wyrok WSA z dnia 6 listopada 2009 r., sygn. akt I SA/Lu 422/09, Lex nr 541951.

postępowania dowodowego należy dokonać. Następnie konieczne jest odniesienie i porównanie dotychczas zebranego materiału dowodowego przez organ I instancji i dokonanych czynności organu odwoławczego.¹⁵ W innych orzeczeniach sądy wskazywały, że ocena, czy postępowanie dowodowe stanowić będzie tylko dopełnienie już przeprowadzonego, czy też będzie ono przeprowadzane w znacznej części, zależy od okoliczności danej sprawy. Przesadzająca jest jednak nie ilość dowodów przeprowadzonych w jego toku, ale zakres faktów, jakie są przedmiotem dowodzenia.¹⁶

W literaturze, analizując art. 229 o.p., wyrażono pogląd, że znaczenie zawartego w tym przepisie słowa „dodatkowe” należy ustalać, mając na uwadze konkretny stan faktyczny i prawny oraz skalę potencjalnych czynności wyjaśniających. Również zaniedbania organu I instancji ocenione jako brak rozpoznania sprawy mogłyby zostać naprawione w postępowaniu odwoławczym, jeżeli uzupełnienie dowodów i materiału dowodowego w sprawie sprowadzałoby się do prostych, niewymagających większego wysiłku działań organu odwoławczego, a okoliczności sprawy wskazywałyby na zasadność odwołania.¹⁷ Opo-
wiedziano się także za szeroką interpretacją użytych w art. 229 o.p. zwrotów „dodatkowe postępowanie” oraz „w celu uzupełnienia dowodów i materiałów”, dając możliwość przeprowadzenia każdego potrzebnego dowodu przez organ odwoławczy.¹⁸

Przyjęcie takiego stosowania art. 229 o.p. umożliwi dysponowanie znacznie szerszym materiałem dowodowym, również takim, który nie był znany organowi I instancji. Wpływa to nie tylko na ustalenia dokonywane przez organ odwoławczy, ale może równocześnie powodować wątpliwości co do zgodności z zasadą dwuinstancyjności. W doktrynie w powyższej kwestii zarysowały się dwa przeciwstawne stanowiska. Według pierwszego z nich organ odwoławczy nie może przeprowadzić sprawy we własnym zakresie, a tym samym konwalidować postępowania pierwszoinstancyjnego, jeżeli stwierdzi, że organ

15 Wyrok WSA z dnia 6 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Sz 851/12, Lex nr 1334013; wyrok NSA z dnia 7 października 2010 r., sygn. akt I GSK 682/09, Lex nr 744846.

16 Zob. wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2010 r., sygn. akt I FSK 662/09, CBOSA; wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2009 r., sygn. akt II FSK 455/08, Lex nr 524596; wyrok NSA z dnia 12 września 2008 r., sygn. akt II FSK 885/07, Lex nr 492423.

17 Z. Kmiecik, *Odwołania w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011, s. 88.

18 J. Zimmermann, *Administracyjny tok instancji*, Kraków 1986, s. 92.

I instancji nie dysponował niezbędnymi dowodami i nie przeprowadził postępowania dowodowego w celu ich uzyskania. Zamyka to drogę do rozpoznania sprawy przez organ odwoławczy, który powinien wydać w tej sytuacji decyzję w trybie art. 233 § 2 o.p. W przeciwnym razie naruszyłby zasadę dwuinstancyjności.¹⁹

Według drugiego poglądu przepisu art. 229 o.p. nie można rozpatrywać w oderwaniu od innych zasad ogólnych postępowania, w tym dochodzenia prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.) i szybkości i prostoty postępowania (art. 125 o.p.). Dwuinstancyjność postępowania nie jest celem samym w sobie, ale stanowi rodzaj systemowej gwarancji poszanowania jego rzetelności, podporządkowanej prawidłowemu załatwieniu sprawy w sposób najmniej uciążliwy dla strony i bez uzasadnionej zwłoki.²⁰ Pogląd ten został podzielony także w niektórych wyrokach sądów administracyjnych. Wskazywano w nich na szersze uprawnienia organów odwoławczych do uzupełnienia postępowania uzupełniającego, jeżeli zachodzi konieczność przeprowadzenia dowodu lub kilku dowodów (np. zasięgnięcie opinii biegłego czy przesłuchanie kilku świadków). Wyłączono wówczas możliwość wydania decyzji kasacyjnej, podkreślając, że przeprowadzenie przez organ odwoławczy dowodów z opinii biegłych jest zgodne z art. 229 o.p., a zarzut naruszenia zasady dwuinstancyjności postępowania jest bezzasadny.²¹ Trafnie więc wskazywano, że z faktu, że organ odwoławczy przeprowadził uzupełniające postępowanie dowodowe, w żadnym razie nie można jeszcze wywodzić, że naruszył tym samym zasadę dwuinstancyjności.²² Naruszenie tej zasady nastąpiłoby natomiast, gdyby uzupełnienie materiału dowodowego dotyczyłoby najistotniejszych, najobszerniejszych dla postępowania okoliczności w takim zakresie, w jakim należało to do istoty obowiązków organu pierwszej instancji.²³

19 B. Adamiak, [w:] System prawa administracyjnego, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, t. 9, Prawo procesowe administracyjne, Warszawa 2010, s.218, i n.

20 Z. Kmiecik, *Odwołania...*, op. cit., s. 87.

21 Wyrok WSA z dnia 28 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Op 345/08, Lex nr 504662; wyrok WSA z dnia 25 listopada 2009 r., sygn. akt I SA/Op 134/09, Lex nr 550379.

22 Wyrok NSA z 8 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1421/12; wyrok NSA z dnia 16 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 2061/09, CBOSA; wyrok NSA z dnia 15 września 2011 r., sygn. akt I FSK 1284/10, CBOSA; wyrok WSA z dnia 20 maja 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 4/08, Lex nr 472341.

23 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 lipca 2013 r., sygn. akt VIII SA/Wa 66/13.

Organ odwoławczy uprawniony jest także zlecić przeprowadzenie dodatkowego postępowania uzupełniającego organowi, który wydał decyzję w I instancji. Decyzja co do wyboru formy tego postępowania jest wyłączną kompetencją organu odwoławczego. Organ I instancji nie może jednak wyręczać organu odwoławczego w prowadzeniu postępowania uzupełniającego, a jego rola sprowadza się do pomocy prawnej. Gospodarzem prowadzonego postępowania jest bowiem organ odwoławczy, który zbiera dowody, ocenia je, ustala na ich podstawie fakty, a następnie ich konsekwencje prawne adresowane do stron postępowania.²⁴ Należy podkreślić, że organ odwoławczy nie jest niczym nieograniczony w wyborze formy prowadzenia postępowania uzupełniającego. Nie jest więc prawidłowa często spotykana praktyka uchylania się od prowadzenia postępowania uzupełniającego i każdorazowe jego zlecanie organowi I instancji. Organ odwoławczy powinien postępować zgodnie z zasadą szybkości i prostoty postępowania postępowania (art. 125 o.p.), biorąc pod uwagę bliskość i dostępność środków dowodowych.

4. Granica między uzupełniającym postępowaniem dowodowym (art. 229 o.p.) a postępowaniem dowodowym prowadzonym w znacznej części (art. 233 § 2 o.p.)

Możliwość wydania przez organ odwoławczy decyzji kasacyjnej w trybie przewidzianym w art. 233 § 2 o.p. jest wyjątkiem, stanowiącym odstępstwo od zasady merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy. W orzecznictwie trafnie podkreśla się, że w świetle przepisów art. 127 i art. 233 § 2 o.p. istota dwuinstancyjnego postępowania polega na tym, że organ odwoławczy obowiązany jest do rozpoznania sprawy tylko wtedy, gdy na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego doszło do niezbędnych ustaleń dotyczących stanu faktycznego sprawy i jednocześnie brak jest podstaw do zastosowania dyspozycji wynikającej właśnie z art. 229 o.p.²⁵ Dlatego też samo uzupełnienie dowodów nie jest wystarczającą przesłanką do kasacji decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi I instancji. Organ odwoławczy po-

24 Wyrok WSA z dnia 6 listopada 2009 r., sygn. akt I SA/Lu 422/09, Lex nr 541951.

25 Wyrok WSA z dnia 4 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Po 507/13, Lex nr 1406219.

winien w sposób przekonujący uzasadnić w decyzji, dlaczego nie jest możliwe przeprowadzenie postępowania uzupełniającego i tym samym odstąpił od zastosowania art. 229 o.p., jak też uzasadnić istnienie przesłanek wymienionych w art. 233 § 2 o.p.²⁶ Treść tych przepisów oraz konieczność ich prawidłowego stosowania wymusza więc na organie odwoławczym wyjaśnienie zakresu postępowania dowodowego, które może zostać przeprowadzone w postępowaniu odwoławczym.²⁷

Wątpliwości interpretacyjne może budzić zastosowanie art. 233 § 2 o.p. w przypadku uznania przez organ odwoławczy, że postępowanie dowodowe powinno być przeprowadzone „w znacznej części”. Niewątpliwie zależy to od okoliczności konkretnej sprawy, jednak w orzecznictwie sądów administracyjnych zostały wyrażone w tej kwestii dwa poglądy. Według pierwszego z nich o tym, czy postępowanie organu odwoławczego wykracza poza zakres postępowania uzupełniającego, decyduje znaczenie badanych dowodów dla rozstrzygnięcia sprawy, oceniane na tle zebranego już materiału dowodowego.²⁸ Zgodnie z drugim poglądem, który należy zaaprobować, o tym, czy postępowanie dowodowe stanowić będzie tylko dopełnienie już przeprowadzonego, czy też będzie ono przeprowadzane „w znacznej części”, przesadza jednak nie ilość dowodów przeprowadzonych w jego toku, ale zakres faktów, jakie są przedmiotem dowodzenia.²⁹

W innych orzeczeniach wskazywano, że nie można uznać, że uzupełniające przesłuchanie dwóch świadków stanowi „znaczną część” postępowania dowodowego.³⁰ Ponadto dopuszczalność kasacji decyzji wyłącza konieczność przeprowadzenia dowodu lub kilku dowodów (np. zasięgnięcie opinii biegłego lub przesłuchanie kilku świadków), które mieści się w kompetencji organu odwoławczego do uzupełnienia postępowania wyjaśniającego.³¹ Natomiast z koniecznością przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części będzie wiązało się po-

26 Wyrok WSA z dnia 19 września 2014 r., sygn. akt I SA/Kr 532/14, Lex nr 1512438.

27 Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2013 r., sygn. akt II GSK 1032/11, Lex nr 1352885.

28 Wyrok WSA z dnia 22 maja 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 514/13, Lex nr 1368594.

29 Wyrok NSA z dnia 8 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1421/12; wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 1256/12; wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2010 r., sygn. akt I FSK 662/09, CBOSA; wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2009 r., sygn. akt II FSK 455/08, Lex nr 524596; wyrok NSA z dnia 12 września 2008 r., sygn. akt II FSK 885/07, Lex nr 492423.

30 Wyrok WSA z dnia 2 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1255/08, Lex nr 532477.

31 Wyrok WSA z dnia 18 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/Op 344/09, Lex nr 600002.

nowne oszacowanie dochodu z podnajmu hotelu oraz ustalenie faktu realizacji umowy czarteru.³² Zawsze więc będą decydowały okoliczności konkretnej sprawy oraz waga i ciężar gatunkowy faktów podlegających dowodzeniu, a nie liczba dowodów.

5. Charakter art. 233 § 2 o.p. a ryzyko nadużywania uprawnień kasacyjnych przez podatkowe organy odwoławcze

W judykaturze podkreśla się, że art. 233 § 2 o.p. ma charakter uznaniowy, a nie związany.³³ Pogląd ten jest skutkiem użytego w konstrukcji tego przepisu zwrotu „organ odwoławczy może uchylić”. Przemawia to za pewną swobodą organu odwoławczego w wyborze rodzaju decydowania. Zastosowanie powyższego przepisu przez organ odwoławczy będzie jednak możliwe wyłącznie wówczas, gdy wystąpią wskazane w nim przesłanki. W powołanym wyżej orzeczeniu NSA podkreślił, że wystąpienie tych przesłanek nie obliguje organu odwoławczego do wydania rozstrzygnięcia kasacyjnego, ponieważ ma on możliwość samodzielnego prowadzenia postępowania uzupełniającego, także przy wykorzystaniu organu I instancji, stosownie do art. 229 o.p. Wydaje się więc, że uprawnienie organu odwoławczego do wydawania decyzji kasacyjnej nie powinno być nadużywane z uwagi na wyżej określone możliwości.

Nie sposób podważyć trafności stanowiska, że fakultatywny charakter działania organu odwoławczego wynikającego z art. 233 § 2 o.p. powoduje nadmierne i często nieuzasadnione korzystanie z niego przez wydawanie decyzji kasacyjnych.³⁴ Jak słusznie podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 19 marca 2013 r., oddalającym skargę kasacyjną dyrektora izby skarbowej, „decyzja kasacyjna powodująca przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia może być podjęta wyłącznie w sytuacji, gdy postępowanie w pierwszej instancji przeprowadzone zostało z rażącym naruszeniem norm prawa procesowego.

32 Wyrok NSA z dnia 22 listopada 2006 r., sygn. akt II FSK 1315/05, Lex nr 317367.

33 Wyrok NSA z dnia 16 lutego 2011, sygn. akt II FSK 1828/09, CBOSA; wyrok WSA z dnia 23 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Op 331/07, Lex nr 459191.

34 Wyrok WSA z dnia 26 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Bd 263/13, Lex nr 1350738; wyrok WSA z dnia 15 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/OI 96/08, Lex nr 467769.

Żadne inne wady postępowania, ani wady decyzji podjętej w pierwszej instancji nie dają organowi odwoławczemu podstaw do wydania decyzji kasacyjnej tego typu”.³⁵ Nie może więc ograniczać się wyłącznie do stwierdzenia, że decyzja organu I instancji zawiera wady formalne i merytoryczne.³⁶ Podstawą rozstrzygnięcia w rozumieniu art. 233 § 2 o.p. nie może być także niewłaściwa wykładnia oraz wyrażanie poglądów prawnych w przedmiocie prawa materialnego. Jeżeli więc organ odwoławczy nie podziela zapatrywań prawnych organu niższej instancji, to wskazując prawidłową argumentację, powinien wydać decyzję na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a o.p.³⁷

Możliwości stworzone w art. 229 o.p. w zakresie przeprowadzenia dodatkowego postępowania uzupełniającego, a także związanie zasadą prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.) sprawiają, że nie można akceptować biernej postawy niektórych organów podatkowych odnośnie do prowadzenia dodatkowego postępowania uzupełniającego oraz nadużywania uprawnień kasacyjnych. W trakcie realizowanego projektu badawczego³⁸ wykazano bowiem, że niemal wszystkie objęte badaniem podatkowe organy odwoławcze korzystały z kompetencji określonych w art. 233 § 2 o.p., uchylając decyzje organów podatkowych I instancji i przekazując sprawę do ponownego rozparzenia z uwagi na konieczność znacznego uzupełnienia materiału dowodowego. W badanej grupie 8 samorządowych kolegiów odwoławczych nie stosowało możliwości, jakie daje art. 229 o.p., a wydawano wyłącznie decyzje kasacyjne w trybie art. 233 § 2 o.p. Potwierdzono zatem nadużywanie uprawnień do wydawania decyzji kasacyjnych skoro nie prowadzono postępowania uzupełniającego, ani też nie zlecano go organowi I instancji. Nie można także z góry założyć, że wszystkie rozpatrywane sprawy w postępowaniu odwoławczym wymagały przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub znacznej części przez organ I instancji.³⁹

35 Wyrok NSA z dnia 19 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1466/11, Lex nr 1340062.

36 Wyrok WSA z dnia 7 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Ld 1117/10, Lex nr 751438.

37 Por. wyrok NSA z dnia 27 sierpnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2076/12, Lex nr 1572421 oraz wyrok WSA z dnia 16 września 2010 r., sygn. akt I SA/Ke 346/10, Lex nr 748888.

38 Projekt „Stosowanie instytucji rozprawy przez organy administracji publicznej w postępowaniu podatkowym” finansowany ze środków NCN na podstawie decyzji nr DEC–2011/01/B/H55/02599.

39 K. Teszner, *Rozprawa...*, op. cit., s. 140.

Należy zatem przyjąć, że organ odwoławczy może uchylić decyzję organu I instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ z uwagi na uchybienia w postępowaniu dowodowym wyłącznie w dwóch przypadkach. Po pierwsze – gdy postępowanie dowodowe nie było prowadzone przez ten organ w ogóle, po drugie – gdy postępowanie dowodowe było prowadzone na tyle wadliwie, że powinno być przeprowadzone w znacznej części.⁴⁰ Zbliżone stanowisko zostało przyjęte w przeważającym orzecznictwie sądów administracyjnych, z jednoczesnym zwróceniem uwagi na niedopuszczalność wykładni rozszerzającej przepisu art. 233 § 2 o.p., rozumianego jako wyjątek od zasady podejmowania rozstrzygnięć merytorycznych.

Wyeliminowanie negatywnej praktyki w zakresie nadużywania uprawnień kasacyjnych jest również istotne w obliczu skutków decyzji wydanej na podstawie art. 233 § 2 o.p. Jednym z nich jest powrót do postępowania przed organem I instancji ze wszystkimi konsekwencjami i uprawnieniami strony, w tym do czynnego jej uczestnictwa w postępowaniu dowodowym. Strona uprawniona jest zatem do składania wyjaśnień, przedstawiania dowodów oraz wnioskowania o ich przeprowadzenie, a decyzja kasacyjna w żadnym razie nie pozbawia strony obrony jej interesów.⁴¹ W literaturze trafnie zwrócono uwagę na odmienne skutki tej decyzji w zależności od przyczyny kasacji.⁴² Zatem jeśli przyczyną decyzji wydanej na podstawie art. 233 § 2 o.p. była konieczność przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w całości, to organ I instancji ponownie rozpatrujący sprawę nie może brać pod uwagę jakichkolwiek dowodów, które zgromadził podczas poprzedniego postępowania. Decyzja kasacyjna doprowadziła bowiem do ich dyskwalifikacji. Natomiast gdy przyczyną wydania decyzji kasacyjnej była konieczność przeprowadzenia postępowania w znacznej części, obowiązkiem organu odwoławczego jest tę część wskazać. W zakresie niewskazanym organ I instancji może więc korzystać z dowodów, które uprzednio zgromadził.

40 *Ibidem*, s. 88.

41 Wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2010 r., sygn. akt I FSK 496/09, Lex nr 594013.

42 J. Zimmermann, Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe, Toruń 1998, s. 299.

6. Wnioski

Podsumowując powyższe ustalenia, należy podkreślić wciąż istniejące wątpliwości odnośnie do wyznaczenia zakresu rozpoznania sprawy podatkowej w postępowaniu odwoławczym. Wiążą się one z odmiennym stosowaniem prawa przez podatkowe organy odwoławcze. Stosowanie prawa w postępowaniu odwoławczym powinno polegać nie tylko na ponownej analizie stanu faktycznego sprawy w oparciu o materiał dowodowy zgromadzony przez organ I instancji i co do zasady na wydaniu decyzji merytorycznej w dwuinstancyjnym postępowaniu podatkowym. W sytuacji, gdy merytoryczne rozstrzygnięcie sprawy nie jest możliwe z uwagi na niepełne wyjaśnienie okoliczności stanu faktycznego sprawy, stosowanie prawa przez organ odwoławczy będzie polegało na wyborze konsekwencji prawnych związanych z zastosowaniem przez niego art. 229 o.p. albo art. 233 § 2 o.p. Wyznaczeniu relacji między tymi przepisami nie sprzyja użycie zwrotów niedookreślonych w konstrukcji przesłanek, których zaistnienie uzasadnia wydanie decyzji kasacyjnej. Również bogate orzecznictwo sądów administracyjnych nie wyeliminowało ostatecznie istniejących wątpliwości. W konsekwencji dochodzi do nadużywania kompetencji przez podatkowe organy odwoławcze odnośnie do wydawania decyzji kasacyjnych.

Należy także zauważyć, że wprowadzenie przez ustawodawcę instytucji rozprawy wyłącznie w postępowaniu odwoławczym skomplikowało sytuację i doprowadziło do niespójności przepisów. O ile bowiem przepis art. 229 o.p. wyznacza granice rozprawy, wskazując na cel postępowania uzupełniającego, którym jest uzupełnienie dowodów i materiałów w sprawie, to wśród przesłanek uzasadniających przeprowadzenie rozprawy (art. 200a § 1 o.p.) wskazano konieczność wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy, którego narzędziem ma być przesłuchanie świadków, biegłych, ich konfrontacja czy przeprowadzenie oględzin. Osobną kwestią jest praktyczne niewykorzystywanie przez organy odwoławcze pożytecznej instytucji rozprawy podatkowej z powodu możliwości stosowania art. 229 o.p. i art. 233 § 2 o.p.

Przynajmniej część wątpliwości można usunąć, zmieniając przesłanki wydania decyzji kasacyjnej i ograniczając możliwości ich interpretacji. Problem ten został dostrzeżony przez ustawodawcę w ogólnym

postępowaniu administracyjnym, który po ponad 30 latach obowiązywania art. 138 § 2 k.p.a. w niemal niezmienionej treści zdecydował się od dnia 11 kwietnia 2011 r. na jego modyfikację.⁴³ Aktualnie przepis ten stanowi, że „organ odwoławczy może uchylić zaskarżoną decyzję w całości i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji, gdy decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów postępowania, a konieczny do wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie. Przekazując sprawę, organ ten powinien wskazać, jakie okoliczności należy wziąć pod uwagę przy ponownym rozpatrzeniu sprawy.”

Wprowadzenie zmian w konstrukcji przesłanek z art. 138 § 2 k.p.a. zmierzało przede wszystkim do ograniczenia zbyt częstego korzystania z decyzji kasacyjnych przez organy odwoławcze w ogólnym postępowaniu administracyjnym, zawężając możliwość jej podjęcia w stopniu maksymalnym. W dalszej kolejności chodziło także o większe skrupowanie organu pierwszej instancji decyzją organu odwoławczego, a w szczególności wskazówkami zawartymi w uzasadnieniu tej decyzji. Celem tej zmiany miało być wyeliminowanie coraz częściej występujących sytuacji, w których organ pierwszej instancji, przy niezmiennym stanie faktycznym i prawnym, wydawał taką samą decyzję, pomimo że wcześniejsza decyzja została uchylona jako wadliwa, ze wskazaniem jej wad oraz tego, co organ pierwszej instancji ma zrobić.⁴⁴ W praktyce organ odwoławczy ma wprawdzie możliwość wydania decyzji kasacyjnej, ale został związany łącznym zaistnieniem dwóch przesłanek. Organ ten musi przede wszystkim w sposób niewątpliwy stwierdzić, iż działanie organu pierwszej instancji było wadliwe, bo naruszało przepisy procesowe. Nadto organ ten winien ustalić, iż konieczny do wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na rozstrzygnięcie. Wadliwość prowadzonego postępowania musi więc mieć charakter kwalifikowany

43 Ustawa z dnia 3 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2011 r. Nr 6, poz. 18).

44 Por. uzasadnienie projektu ustawy z dnia 3 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Sejm RP VI kadencji, nr druku 2987.

i odnosić się do okoliczności mających istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie.⁴⁵

W związku z podjętymi pracami nad nową ordynacją podatkową istnieją sprzyjające warunki do określenia w art. 233 § 2 o.p. nowych przesłanek wydania decyzji kasacyjnej, wzorem przyjętych w art. 138 § 2 k.p.a., co autor opracowania zgłasza jako wniosek *de lege ferenda*. Wprowadzenie proponowanych rozwiązań z dużym prawdopodobieństwem przyczyni się do wyeliminowania podniesionych problemów oraz wpłynie na zmianę i ujednolicenie kierunku orzekania przez sądy administracyjne.

45 Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2014 r., sygn. akt II GSK 1952/12, Lex nr 1467819; wyrok WSA z dnia 13 lutego 2014 r., sygn. akt II SA/Po 1166/13, Lex nr 1432847; wyrok WSA z dnia 8 maja 2014 r., sygn. akt II SA/Ke 199/04, Lex nr 1467819.

SKUTECZNOŚĆ ZAŻALENIA NA RYGOR NATYCHMIASTOWEJ WYKONALNOŚCI W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Dariusz Zalewski

1. Wprowadzenie

Z dniem 1 stycznia 2009 r. w prawie podatkowym dokonano istotnej zmiany poprzez modyfikację przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, w zakresie wykonalności decyzji nieostatecznych. Zmiana polegała m.in. na wprowadzeniu zasady, że decyzja nieostateczna może być wykonana jedynie po zaistnieniu określonych w ustawie przesłanek. Celem nowelizacji było wyeliminowanie sytuacji, w których decyzje zapadłe w I instancji zostały wykonane (prowadząc do negatywnych, częstokroć nieodwracalnych dla podatników skutków), a następnie zostały uchylone w wyniku złożenia odwołania przez stronę postępowania.

Na gruncie zmienionych przepisów pojawiły się jednak kolejne wątpliwości interpretacyjne, m.in. co do przesłanek nadawania decyzjom nieostatecznym rygoru wykonalności, skutkujące w naturalny sposób sporami z organami podatkowymi na tym tle. Innego rodzaju zastrzeżenia są związane z problemem dalszego bytu prawnego postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności i ewentualnej skuteczności zażalenia na takie postanowienia po wydaniu decyzji podatkowej w II instancji. Kolejne problemy związane z tym zagadnie-

niem dotyczą przedmiotu samego postępowania i rozstrzygnięcia, czy ma on charakter wypadkowy w stosunku do postępowania podatkowego, czy też samodzielny. Artykuł jest próbą kompleksowego omówienia dwóch ostatnich z przedstawionych problemów oraz zaprezentowana kształtującej się linii orzeczniczej w tym zakresie.

2. Przesłanki nadania rygoru natychmiastowej wykonalności

Zgodnie z obowiązującymi przepisami ordynacji podatkowej decyzja nicostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności.

Niemniej jednak art. 239b o.p. przewiduje wyjątek od powyższej zasady. I tak, w określonych sytuacjach decyzji nicostatecznej może zostać nadany rygor natychmiastowej wykonalności w następujących okolicznościach:

- 1) gdy organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych lub
- 2) gdy strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową bądź zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia, lub
- 3) gdy strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości, lub
- 4) gdy okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania jest krótszy niż 3 miesiące.

Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że powyższy przepis stosuje się tylko wtedy, gdy organ podatkowy uprawdopodobni, iż zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane, o czym stanowi art. 239b § 2 o.p. Wynika z tego, że samo zaistnienie jednej lub nawet kilku przesłanek, o których mowa w art. 239b § 1 o.p., nie jest wystarczające dla nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, koniecz-

ne jest bowiem również uprawdopodobnienie przez organ podatkowy, iż zobowiązanie z decyzji nie zostanie wykonane.¹

Przepis art. 239b § 3 o.p. traktuje, że rygor natychmiastowej wykonalności decyzji jest nadawany przez organ podatkowy I instancji w drodze postanowienia. Na postanowienie to służy zażalenie, a wniesienie zażalenia nie wstrzymuje wykonania decyzji (§ 4 art. 239b o.p.).

Przywołane regulacje art. 239b o.p. wprowadzają wyjątek od zasady braku natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych wyrażonej w art. 239a o.p.

Z zestawienia ww. przepisów z art. 239e o.p., a także z wykładni systemowej (uregulowania tej instytucji w rozdziale 16a o.p.) wynika wyraźnie, że instytucja nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji odnosi się do wykonania decyzji organu I instancji, a ewentualne nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności tej decyzji następuje wyłącznie do czasu rozpoznania przez organ drugiej instancji odwołania od tej decyzji, tj. do zakończenia postępowania odwoławczego decyzją ostateczną.²

Przepis art. 239e o.p. stanowi, że decyzja ostateczna podlega wykonaniu, chyba że wstrzymano jej wykonanie – zasadą jest zatem wykonalność decyzji ostatecznej w toku instancji. Istota nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej w pierwszej instancji sprowadza się więc do możliwości wykonania tej decyzji, aż do czasu wydania i doręczenia stronie postępowania decyzji przez organ odwoławczy, która – stosownie do art. 128 o.p. – jest już decyzją ostateczną. Podsumowując, z chwilą wydania przez organ odwoławczy decyzji ostatecznej postanowienie w sprawie nadania klauzuli wykonalności decyzji nieostatecznej traci swój byt prawny.

Z powyższych regulacji wynika zatem, że nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji pierwszoinstancyjnej odnosi swój skutek wyłącznie do czasu wydania decyzji przez organ odwoławczy, mającej przymiot decyzji ostatecznej. Z tą chwilą ustają skutki prawne, jakie wiązały się z wydaniem postanowienia w tym przedmiocie, tj. możliwość przymusowego dochodzenia należności fiskalnych. Z tym

1 Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 czerwca 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 11/11, Vademecum Doradcy Podatkowego; K. Wieczorek-Puławska, K. Wojtowicz, Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 10, s. 29–31.

2 Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 6 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Wr 281/10.

momentem dopuszczalność wykonania obowiązku podatkowego w trybie egzekucji administracyjnej wynika już nie z faktu nadania decyzji rygору natychmiastowej wykonalności, lecz z uwagi na to, że decyzja organu odwoławczego, jako ostateczna, podlega wykonaniu z mocy prawa, bez konieczności wydawania w tym przedmiocie dodatkowego rozstrzygnięcia.

3. Zaskarżenie postanowień o nadaniu rygору do sądów administracyjnych

Z obserwacji praktyki wynika, że doradcy podatkowi kwestionują powyższe stanowisko jako nieuzasadnione. Ich zdaniem może to prowadzić do pełnej dowolności działań prowadzonych przez organ pierwszej instancji, które to działania nie są w żaden sposób weryfikowane przez organ II instancji ani przez sąd administracyjny. Podnoszą, że zaakceptowanie stanowiska o konieczności umorzenia postępowania zażaleniowego w przypadku, kiedy dochodzi do wydania decyzji podatkowej w II instancji, powoduje, iż nie jest możliwa kontrola zasadności nadania rygору decyzji I instancji i sprawdzenia, czy rzeczywiście w sprawie wystąpiły przesłanki do zastosowania art. 239b o.p. Kwestia jest na tyle istotna, że na podstawie postanowienia o nadaniu rygору natychmiastowej wykonalności organy mogą wszcząć postępowania egzekucyjne. Zgodnie z przepisem art. 70 § 4 o.p. bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Dla strony postępowania, której zobowiązanie podatkowe może się przedawnić, zanim organ zdoła wydać decyzję podatkową w II instancji, uniknięcie skutków związanych z nadaniem rygору natychmiastowej wykonalności jest więc niezwykle istotne.

Z kształtującej się linii orzeczniczej wynika, że sądy zajmują stanowisko niekorzystne dla podatników. Uznając, że skoro postanowienie, którego dotyczy wniosek o stwierdzenie nieważności, zostało wyeliminowane z obrotu prawnego, to brakowało podstaw do orzekania o jego losie prawnym. Postanowienie to nie funkcjonuje już w obrocie prawnym i nie kształtuje praw i obowiązków stron. Uchylenie decyzji, której postanowienie to nadawało rygór natychmiastowej wyko-

nalności, powoduje, że postępowanie o stwierdzenie nieważności tego postanowienia jest bezprzedmiotowe i należy je umorzyć, skoro nie ma przedmiotu postępowania.

Zdaniem autora uchylenie decyzji, której postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności dotyczyło, jest okolicznością o decydującym znaczeniu dla sprawy. Wylimitowanie z obrotu prawnego postanowienia o nadaniu klauzuli natychmiastowej wykonalności decyzji wymiarowej – przez uchylenie tej decyzji – skutkowało bezprzedmiotowością postępowania zażaleniowego w zakresie eliminacji tego postanowienia. Postępowanie to nie mogło być prowadzone, skoro nie istniało już postanowienie, którego ono dotyczyło. Powyższe stanowi, że w sprawach tego rodzaju zasadne jest uznanie prawidłowości zastosowania regulacji art. 208 § 1 o.p. (w związku z art. 219 o.p.), obligującej organ podatkowy do umorzenia postępowania, gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe. Należy zauważyć, że rozstrzygnięcie to ma charakter związany, nie zaś uznaniowy, co oznacza, iż zaistnienie przesłanki bezprzedmiotowości tworzy dla organu nakaz, a nie możliwość umorzenia postępowania w sprawie, bez względu na skutki takiego stanu rzeczy dla stron postępowania. Dokonując umorzenia postępowania w sprawie, organ podatkowy nie ocenia prawidłowości i wartości merytorycznej aktu, którego postępowanie dotyczy.

4. Niejednolitość rozstrzygnięć sądów administracyjnych

Należy mieć na uwadze, że podobny problem do rozstrzyganego w przedmiotowej sprawie zagadnienia procesowego rozpoznawał Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 24 października 2011 r.,³ w której udzielono odpowiedzi na pytanie, czy wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu na podstawie art. 33a § 1 pkt 2 i 3 o.p. powoduje bezprzedmiotowość postępowania odwoławczego dotyczącego tej decyzji i konieczność zastosowania art. 233 § 1 pkt 3 tej ustawy.

3 Uchwała NSA z dnia 24 października 2011 r. I FPS 1/11, ONSAiWSA 2012, nr 1, s. 2.

W przywołanej uchwale NSA stwierdził, że za pozytywną odpowiedź na to pytanie przemawia przede wszystkim okoliczność, iż w sytuacji, gdy nie ma już przedmiotu zaskarżenia, gdyż decyzja o zabezpieczeniu wygasła z mocy prawa ze względu na treść art. 33a § 1 pkt 2 i 3 o.p. z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub też wysokość zwrotu, organ odwoławczy może jedynie umorzyć postępowanie odwoławcze.

Zdaniem autora ocenę prawną z powyższej uchwały należy w pełni podzielić co do kwestii związanych z rozstrzygnięciem bytu prawnego postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności. Z momentem wydania decyzji utrzymującej w mocy decyzję organu I instancji przedmiot zaskarżenia – postanowienie naczelnika urzędu skarbowego, którym nadaje on decyzji organu I instancji rygor natychmiastowej wykonalności – przestaje istnieć.

W związku z powyższym okoliczność ta powoduje bezprzedmiotowość postępowania odwoławczego dotyczącego tej decyzji i konieczność zastosowania art. 233 § 1 pkt 3 o.p. Skoro postanowienie o nadaniu rygoru nie funkcjonuje już w obrocie prawnym, to postępowanie zażalenkowe na to postanowienie jest bezprzedmiotowe i należy je umorzyć na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 w zw. z art. 208 § 1 o.p., ponieważ nie ma przedmiotu postępowania.

Szczególne sytuacja procesowa związana z tym, że w wyniku wcześniejszego wydania decyzji ostatecznej w sprawie określenia zobowiązania skarżącej niż rozpatrzenie przez organ zażalenia na postanowienie w sprawie nadania rygoru spowodowała oczywistą bezprzedmiotowość dalszego procesowania (decyzji nie ma w obrocie prawnym). Nawet gdyby założyć, że dalsze postępowanie doprowadzi do stwierdzenia uchybień, to i tak nie można już ich w tym postępowaniu skorygować. W przypadku gdyby takie nieprawidłowości jednak zaistniały, to ich korekta możliwa jest jedynie w tzw. trybach nadzwyczajnych (wznowienie postępowania, uchylenie postanowienia lub stwierdzenie nieważności).

Sądy administracyjne rozstrzygające spory w podobnych sprawach zajmowały z reguły stanowisko, że skoro postanowienie o nadaniu rygoru nie funkcjonuje już w obrocie prawnym, to postępowanie zażalenkowe od tego postanowienia jest bezprzedmiotowe i należy je umorzyć

na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 o.p., ponieważ nie ma przedmiotu postępowania.⁴

Nie jest to jednak stanowisko jednoznaczne. Przy tym widoczna jest wyraźna rozbieżność orzecznictwa w łonie samego NSA. O ile wyrok NSA z 18 stycznia 2013 r., sygn. akt I GSK 161/11, CBOSA, wyraźnie wskazuje, że: „Rygor natychmiastowej wykonalności «upada» z mocy samego prawa wraz z wydaniem w sprawie decyzji ostatecznej. Oznacza to, że po rozpoznaniu sprawy przez organ odwoławczy zażalenie na postanowienie o nadaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności staje się bezprzedmiotowe”. Odmienny pogląd prezentowany jest w innym nieco późniejszym orzeczeniu NSA z 24 października 2013 r., sygn. akt I FSK 1531/12, CBOSA. Zgodnie z tym poglądem: „Z uwagi na skutki wynikające z faktu nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, a w szczególności wpływu wszczęcia postępowania egzekucyjnego na okres przedawnienia zobowiązania podatkowego, prawo podatnika do poddania kontroli instancyjnej rozstrzygnięcia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności musi być realne. Skoro nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności jest uregulowaniem wyjątkowym, poddanym ustawowym, precyzyjnie określonym warunkom i co ważne będącym odstępstwem [od] zasady wykonywania jedynie decyzji ostatecznych, to kontrola takich postanowień nie może być iluzoryczna. [...] Organ drugiej instancji umarzając postępowanie zażaleniowe w trybie art. 233 § 1 pkt 3 o.p., nie ma żadnej gwarancji, że zaskarżone postanowienie organu pierwszej instancji jest zgodne z prawem. Co więcej, samo wydanie decyzji ostatecznej nie powoduje «bezwzględного» wyeliminowania z obrotu prawnego postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności, gdyż decyzja ta może, w wyniku poddania jej kontroli sądowoadministracyjnej, zostać uchylona, a wynikająca z niej wykonalność wstrzymana (art. 152 p.p.s.a.)”.

4 Zob.: m.in. NSA w wyroku z dnia 20 września 2012 r., sygn. akt I FSK 1893/11; WSA w Olsztynie w wyroku z 10 kwietnia 2014 r., sygn. akt I SA/OI 258/14; WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 4 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/Wr 903/10 i w orzeczeniu z dnia 7 października 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 801/08; WSA w Gdańsku w wyrokach z dnia 8 czerwca 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 378/11 oraz z dnia 22 września 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 611/10, treść wyroków dostępna w Vademecum Doradcy Podatkowego.

Przeciwnie do tego ostatniego orzeczenia poglądy ukształtowały się w piśmiennictwie i to zarówno w zakresie bytu prawnego decyzji o zabezpieczeniu, jak i postanowienia o nadaniu rygору natychmiastowej wykonalności. Wynika z nich, że wygaśnięcie decyzji powoduje, iż postępowanie odwoławcze jest bezprzedmiotowe i należy je umorzyć, skoro nie ma przedmiotu zaskarżenia. Jednym ze skutków wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu jest niemożność rozpoznania odwołania od tej decyzji.⁵ Z kolei B. Dauter⁶ podkreśla, że wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu powoduje oczywistą bezprzedmiotowość dalszego postępowania (decyzji nie ma w obrocie prawnym). Nawet gdyby założyć, że dalsze postępowanie doprowadzi do stwierdzenia uchybień, to i tak nie można już ich w tym postępowaniu skorygować. Z kolei, jak stwierdził J. Orłowski,⁷ wygaśnięcie z mocy prawa decyzji o zabezpieczeniu powoduje brak prawnej i faktycznej podstawy orzekania w postępowaniu odwoławczym. Taka decyzja nie funkcjonuje już w obrocie prawnym i nie kształtuje praw i obowiązków strony. W tego rodzaju sytuacji możliwe byłoby jedynie zadeklarowanie, że decyzja organu I instancji została wydana z naruszeniem prawa. Tymczasem tego rodzaju rozstrzygnięcia nie przewidują przepisy art. 233 o.p.⁸

5. Zaskarżanie postanowienia o rygörü w trybie nadzwyczajnym

Naczelny Sąd Administracyjny w podobnych sprawach na tle rozstrzygania problemu prawnego prawidłowości umarzania postępowania zażaleniowego jako bezprzedmiotowego na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 o.p. zajmował też stanowisko odmienne od wskazywanego powyżej.⁹ Wynikało ono jednak z oceny przez sąd tego typu sprawy w innym stanie prawnym związanym ze specyficznym trybem skarżenia posta-

5 Tak też R. Mastalski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2010, s. 238.

6 B. Dauter, [w:] B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 209.

7 J. Orłowski, *Głosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 listopada 2002 r. /III SA 820/01/, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2003, z. 4, s. 390.*

8 Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 1, Toruń 2007, s. 301.

9 Zob. wyrok NSA z dnia 9 lutego 2012 r., I FSK 508/11, *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

nowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności – w trybie nadzwyczajnym.

Skarżenie postanowienia w sprawie nadania rygoru w trybie zwykłym zażaleniowym, nawet gdyby założyć, że dalsze postępowanie doprowadzi do stwierdzenia uchybień, powoduje niemożność skorygowania ich w dalszym postępowaniu. Z odmienną sytuacją mamy natomiast do czynienia w trybie nadzwyczajnym. Uchylenie postanowienia przez organ odwoławczy oznacza wyeliminowanie tego rozstrzygnięcia ze skutkiem od daty uchylecia (*ex nunc*). Stwierdzenie jego nieważności wywołuje natomiast skutki od chwili jego wydania (*ex tunc*). W tej ostatniej sytuacji postanowienie należy potraktować tak, jakby nigdy nie zostało wydane. Ma to swoje znaczenie dla czynności prawnych podjętych na podstawie takiego postanowienia, w tym dla zastosowania środka egzekucyjnego. W takim przypadku uzasadnione jest merytoryczne rozpoznanie sprawy w przedmiocie zasadności wydania postanowienia o nadanie rygoru nieostatecznej decyzji podatkowej. W trybie zwykłym zażaleniowym ewentualnych uchybień związanych z zasadnością i poprawnością procedury w kwestii nadania decyzji nieostatecznej rygoru wykonalności skorygować już nie sposób.

Na tle powyższego należy zauważyć, że wydanie postanowienia o nadaniu klauzuli wykonalności, a następnie zastosowanie środka egzekucyjnego stanowi ciąg czynności, które podejmuje organ podatkowy, chcąc uchronić się przed skutkami upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Gdyby jednak postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności zostało wyeliminowane z obrotu prawnego ze skutkiem *ex tunc*, to automatycznie należałoby przyjąć, że podjęta czynność egzekucyjna została wydana bezprawnie, a zatem nie mogłaby zostać uznana za czynność wywołującą skutki prawne, wśród których w myśl art. 70 § 4 o.p. należy wymienić przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Wyeliminowanie orzeczenia o uchyleniu postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności ze skutkiem *ex tunc* jest możliwe, ale jedynie wówczas, gdy postanowienie o nadaniu rygoru jest skarżone w trybie nadzwyczajnym, np. w drodze złożenia wniosku o stwierdzenie jego nieważności i ze wskazaniem, że w sprawie zachodzi jedna z przesłanek wymienionych w art. 247 o.p. Oznacza to więc, że gdy po-

stanowienie o nadaniu rygoru jest zaskarżone w zwykłym trybie zażaleniovym, na podstawie art. 239b § 4 o.p., i nawet gdyby zostało ono wyeliminowane przez organ II instancji, to skutki prawne zostałyby wywarte od daty uchylenia (*ex nunc*), a więc nie zostałyby automatycznie wyeliminowane skutki w zakresie podjęcia egzekucji na podstawie nadanej klauzuli. Stanowisko zgodne z powyższym poglądem zajmowały również inne sądy administracyjne, poza wskazywanym już orzeczeniem NSA z dnia 9 lutego 2012 r.¹⁰

6. Umocowanie pełnomocnika w postępowaniu w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności

Z postępowaniem w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności jest również związany problem kwestii uznania umocowania pełnomocnika strony w postępowaniu podatkowym do działania w postępowaniu związanym z nadaniem rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji organu I instancji. Przyjęcie stanowiska, że postępowanie o nadanie rygoru jest postępowaniem wpadkowym w stosunku do podatkowego oznacza, iż umocowanie strony dla pełnomocnika obejmuje swoim zakresem także działanie w sprawach związanych z rygorem.

Wydaje się jednak, że powyższy pogląd nie jest właściwy. Po wydaniu i doręczeniu decyzji organ I instancji, zgodnie z zasadą dewolucji kompetencji, traci uprawnienie do podejmowania czynności w sprawie już przez siebie rozstrzygniętej (z wyjątkiem przypadków dozwolonych przez ustawodawcę). Środek zaskarżenia w postaci odwołania ma bowiem charakter dewolutywny, co oznacza, że jego złożenie przenosi kompetencje do rozpatrzenia sprawy na organ odwoławczy. Zawarta w § 3 art. 239b o.p. norma kompetencyjna, zastrzegająca uprawnienie organu podatkowego I instancji do wydania postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności, wskazuje na wyłom w opisanej zasadzie i dowodzi odrębności tego postępowania. Na tę odrębność

10 Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 grudnia 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 1389/12 i wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 listopada 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 815/12.

zwraca uwagę w piśmiennictwie m.in. B. Dauter,¹¹ podnosząc, że „postępowanie w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności zostało wyodrębnione z postępowania odwoławczego i powinno być prowadzone i zakończone niezależnie od tego postępowania”.

Ponadto również norma wynikająca z art. 165 § 5 pkt 3 o.p. wskazuje na odrębność i samoistność omawianego postępowania, skoro znosi ona obowiązek wydania w tym przedmiocie odrębnego postanowienia o wszczęciu tego postępowania, jednocześnie wyraźnie odgraniczając je od postępowania podatkowego. Gdyby postępowanie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności toczyło się w ramach postępowania „głównego”, to zamieszczanie tej normy byłoby zbędne.¹²

Tezę tę wspierają zapatrywania wyrażane w piśmiennictwie. P. Pietrasz,¹³ zwracając uwagę na wymienione w art. 165 o.p. wyjątki od zasady wszczynania z urzędu postępowania w formie postanowienia, przytacza m.in. przypadek nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności i wyraża pogląd o odrębności postępowania o nadanie rygoru od postępowania odwoławczego, uzasadniając to specyfiką tej instytucji i względami szybkości postępowania.

Wreszcie należy zwrócić uwagę, że ustawodawca zawęził możliwość nadania rygoru natychmiastowej wykonalności wyłącznie do organów podatkowych pierwszej instancji. Oznacza to, że możliwości nadania rygoru natychmiastowej wykonalności nie ma przykładowo dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej, gdyż nie jest on organem podatkowym I instancji w rozumieniu art. 13 § 1 pkt 1 o.p. W takim przypadku organ kontroli skarbowej powinien zawsze każdorazowo występować do właściwego naczelnika urzędu skarbowego z wnioskiem o nadanie wydanej przez siebie decyzji nieostatecznej – rygoru natychmiastowej wykonalności. Możliwość przekazania kompetencji do nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności organowi innemu niż ten, który decyzję tę wydał, dodatkowo przekonuje

11 B. Dauter, [w:] B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 892.

12 Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 listopada 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 873/12; wyrok WSA w Opolu z dnia 4 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/Op 323/10, Lex nr 657971; wyrok WSA w Łodzi z dnia 13 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Łd 128/12; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 25 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Bd 262/12, *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

13 P. Pietrasz, [w:] R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el., komentarz do art. 165.

do stanowiska, że nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności stanowi odrębne postępowanie.¹⁴

Należy zatem stwierdzić, że postępowanie o nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności jest postępowaniem odrębnym od postępowania odwoławczego, co rodzi obowiązek organu podatkowego I instancji doręczenia wydanego postanowienia – jako pierwszej czynności w tym postępowaniu – nie pełnomocnikowi reprezentującemu stronę w postępowaniu pierwszoinstancyjnym bądź odwoławczym, lecz samej stronie.

Zgodnie z art. 137 § 2 i § 3 o.p. pełnomocnictwo powinno być udzielone na piśmie lub złożone do protokołu poprzez dołączenie do akt jego oryginału lub urzędowo poświadczonego odpisu, co rodzi konieczność każdorazowego złożenia do akt toczącej się odrębnie sprawy odrębnego dokumentu pełnomocnictwa, nawet jeśli zakres umocowania określony w pełnomocnictwie ogólnym jest szeroki.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 11 kwietnia 2008 r.¹⁵ uznał, że organ nie jest uprawniony do ustalania, czy pełnomocnictwo było w ogóle udzielane stronie i poszukiwania takiego dokumentu w aktach innych postępowań. Zdaniem NSA wykonywanie zastępstwa procesowego przed tym samym organem, ale w różnych sprawach (wszczętych odrębnie) rodzi, co do zasady, każdorazowo obowiązek dołączenia do akt każdej sprawy pełnomocnictwa. Tym samym złożenie dokumentu umocowania do jednej z kilku spraw prowadzonych przez ten sam organ, nawet gdy będzie to pełnomocnictwo ogólne, nie zwalnia z obowiązku załączenia oryginału lub jego poświadczonej kopii do akt kolejnej sprawy. Powyższy pogląd jest charakterystyczny i zgodny z utrwaloną linią orzecznictwa sądów administracyjnych.

Wszczynając postępowanie z urzędu, organ skarbowy informuje o tym fakcie stronę. Jeżeli strona chce, by jej interesy reprezentował pełnomocnik, to powinna udzielić mu pełnomocnictwa. Aby organ dowiedział się o tej okoliczności, pełnomocnik musi zmanifestować wolę działania w imieniu reprezentowanego poprzez złożenie stosownego oświadczenia na piśmie do akt danej sprawy lub ustnie do proto-

14 Zob. D. Zalewski, Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji organu kontroli skarbowej, *Lex/el*.

15 Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2008r. II FSK 128/08, *Lex* nr 360005.

kołu. Istotne jest więc, by pełnomocnik ujawnił chęć działania w cudzym imieniu w danym postępowaniu. Organ nie może natomiast z urzędu traktować danej osoby jako pełnomocnika, nie można bowiem wykluczyć, że z pewnych względów osoba ta nie będzie chciała uczestniczyć w konkretnej sprawie w takim charakterze, mimo iż posiada pełnomocnictwo o odpowiedniej treści. W takiej sytuacji posłużenie się przez organ pełnomocnictwem złożonym na potrzeby innego postępowania, choćby swym zakresem obejmowało ono przedmiot postępowania, do którego akt nie zostało załączone, a następnie procedowanie z udziałem rzekomego pełnomocnika, naraża organ na zarzut pozbawienia strony czynnego udziału w postępowaniu.

7. Podsumowanie

Podsumowując, warto wskazać, że sądy administracyjne zgodnie z utrwaloną linią orzecznictwa zasadnie rozstrzygają, iż w przypadku dążenia do eliminacji negatywnych skutków związanych z przerwaniem biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wydania postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności jedynym skutecznym sposobem jest zaskarżenie tego postanowienia w trybach nadzwyczajnych. Stwierdzenie nieważności takiego postanowienia wywołuje skutki od chwili jego wydania (*ex tunc*). W takim przypadku właściwe jest merytoryczne rozpoznanie sprawy w przedmiocie zasadności wydania postanowienia o nadaniu rygoru nieostatecznej decyzji podatkowej. W trybie zwykłym zażaleniowym ewentualnych uchybień związanych z zasadnością i poprawnością procedury w kwestii nadania decyzji nieostatecznej rygoru wykonalności skorygować już nie sposób.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., Glosa do wyroku NSA z dnia 26 sierpnia 1999 r., „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2000, nr 9, poz. 134
- Adamiak B., Prawa jednostki w koncepcji władztwa administracyjnego przesuniętego w czasie, „Administracja” 2011, nr 1
- Adamiak B., Borkowski J., Kodeks postępowania administracyjnego, Komentarz, Warszawa 2011
- Adamiak B., Borkowski J., Postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne, Warszawa 2009
- Adamiak B., Borkowski J., Postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne, Warszawa 2010
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz 2009, Wrocław 2009
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz 2012, Wrocław 2012
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa, Wrocław 2013
- Aninowski J., Zapłata podatku a przedawnienie zobowiązania podatkowego, dostęp: <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/urząd-skarbowy/postepowanie-podatkowe/700500,Zaplata-podatku-a-przedawnienie-zobowiazania-podatkowego.html>.
- Antonów D., Uchwała rady gminy w sprawie opłaty skarbowej jako przedmiot nadzoru regionalnych izb obrachunkowych, „Finanse Komunalne” 2012, nr 4
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2007
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013
- Bajor B., Odwołanie zlecenia płatniczego w ujęciu ustawy o usługach płatniczych, „Monitor Prawa Bankowego” 2012, nr 12
- Banaszak B., O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 1

- Białogłowski W., Matarewicz J., Podatkowa hipoteka przymusowa – uwagi krytyczne na temat konstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, „Palestra” 2013, nr 3–4
- Bigo T., Ochrona interesu indywidualnego w projekcie kodeksu postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo” 1960, z. 3
- Bobryk J., Akty świadomości i procesy poznawcze, Wrocław 1996
- Bogucki S., Romanowicz M., Problem ekwiwalentności opłaty skarbowej w przypadku złożenia pełnomocnictwa lub prokury – cz. I, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 8
- Bogucki S., Romanowicz M., Problem ekwiwalentności opłaty skarbowej w przypadku złożenia pełnomocnictwa lub prokury – cz. II, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 9
- Bogucki S., Cudak A., Wrzesińska–Nowacka A., Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Komentarz, Warszawa 2014
- Bogucki S., Dumas A., Presnarowicz S., Winiarski K., Opłata skarbową. Komentarz dla praktyków, Gdańsk 2015
- Borkowski G., Głos do uchwały NSA z 3 grudnia 2012 r., I FPS 1/12, „Glosa” 2013, nr 2
- Borkowski J., Adamiak B., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2014
- Brolik J., Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., Ordynacja podatkowa. Komentarz 2013, LEX/el.
- Broniewicz W., Postępowanie cywilne w zarysie, Warszawa 2008
- Brzeziński T., Morawski W., Umorzenie postępowania egzekucyjnego a skuteczność przerwania biegu terminu przedawnienia poprzez zastosowanie środka egzekucyjnego – casus osiągania korzyści przez państwo z własnego bezprawia, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 11
- Brzeziński B., Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny, „Prawo i Podatki” 2005, nr 11
- Brzeziński B., Głos do wyroku NSA z 28 czerwca 2010 r., I FPS 5/09, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2012, nr 4
- Brzeziński B., głos do wyroku składu 7 sędziów NSA z 28 czerwca 2010 r., sygn. akt I FPS 5/09, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2012, nr 4
- Brzeziński B., Kierunki zmian przepisów ogólnych prawa podatkowego, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3–4

- Brzeziński B., komentarz (w:) Raport EY pt. System stworzony od podstaw, czyli prawdziwa historia 25-lecia polskich podatków
- Brzeziński B., Kwartal po ogłoszeniu. Deklaracja Prawa Podatnika – i co dalej?, rozm. przepr. Beata Chanowska–Dymlang, „Prawo i Podatki” 2011, nr 9
- Brzeziński B., Ordynacja podatkowa a zagadnienia techniki legislacyjnej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 2–3
- Brzeziński B., Ordynacja podatkowa – perspektywy zmian, „Prawo i Podatki” 2006, nr 1
- Brzeziński B., Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008
- Brzeziński B., Problemy kodyfikacji prawa podatkowego w krajach Ameryki Łacińskiej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 3
- Brzeziński B., Wykładnia prawa podatkowego, Gdańsk 2013
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I i II, Toruń 2007
- Brzeziński B., Kosikowski C. (red.), Ordynacja podatkowa. Studia, Łódź–Toruń 1999
- Brzeziński B., Nykiel W., Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności, Profesorowi zwyczajnemu dr hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie, Łódź 2004
- Brzeziński B., Szot E., Skutki wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. (sygn. P 30/11) w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2013, nr 3
- Bucholski R., Mikos–Sitek A., Obowiązki profesjonalnego pełnomocnika przy sporządzaniu odwołania w sprawach podatkowych w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 2
- Charkiewicz M., Daszchuk P., Wpływ postępowania karnego skarbowego na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 1
- Chmiel Z. (red.), Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa, Toruń 1998
- Chojna–Duch E., Gronkowski W. (red.), Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej Polsce w latach 1989–1997, Księga jubileuszowa Profesora dr. Leona Kurowskiego, Warszawa 1998
- Chróścielewski W., Nykiel W., Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej, Warszawa 2000

- Chróścielewski W., Tarno J.P., Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi, Warszawa 2013
- Cudak A., Zobowiązania podatkowe nieulegające przedawnieniu w orzecznictwie sądów administracyjnych, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, nr 6
- Cyman D., Charakterystyka i pojęcie instrumentu pieniądza elektronicznego, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, nr 16
- Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka–Medek M., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2011
- Dawidowicz W., Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu, Warszawa 1962
- Dawidowicz W., Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu, Warszawa 1983
- Dawidowicz W., Zarys procesu administracyjnego, Warszawa 1989
- Dembczyńska J., Pietrasz P., Gmina jako podmiot uprawniony do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję wydaną przez samorządowe kolegium odwoławcze, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 7–8.
- Doroszewski W., Słownik poprawnej polszczyzny PWN, Warszawa 1973
- Dowgier R. (red.), Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym, Białystok 2013
- Dowgier R. (red.), Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych, Białystok 2012
- Dowgier R. (red.), Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych, Białystok 2014
- Dowgier R. (red.), Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, Białystok 2009
- Dowgier R., Czy nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności następuje w odrębnym postępowaniu, w którym wymagane jest złożenie odrębnego pełnomocnictwa?, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 12
- Dowgier R., Glosa do wyroku NSA z 28 czerwca 2010 r., I FPS 5/09, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 4
- Dowgier R., Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych – stan obecny i kierunki zmian, Warszawa 2014
- Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Presnarowicz S., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Lex/el
- Dudar G., Spółka cywilna jako podmiot podatku od nieruchomości – glosa krytyczna do wyroku WSA w Krakowie z 3 marca 2009 r., I SA/Kr 1601/08, „Finanse Komunalne” 2010, nr 4,

- Dzwonkowski H. (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014, Legalis/el
- Dzwonkowski H. (red.) Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2014
- Dzwonkowski H. (red.), Ordynacja podatkowa. Rok 2008. Komentarz, Warszawa 2008
- Dzwonkowski H., Koncepcja budowy Ordynacji podatkowej w układzie funkcjonalnym (zarys), „Monitor Podatkowy” 2012, nr 10
- Dzwonkowski H., Samowymiar zobowiązań podatkowych, „Państwo i Prawo” 2004, nr 12
- Dzwonkowski H., Zakres i struktura postępowania podatkowego, „Państwo i Prawo” 2000, nr 7
- Dzwonkowski H., Zmiany w Ordynacji podatkowej. Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, Warszawa 2013.
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., Procedury podatkowe, Warszawa 2006
- Ereciński T. (red.), Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz. Postępowanie rozpoznawcze t. II, Warszawa 2012
- Ereciński T. (red.), Weitz K. (red.), Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego a Kodeks postępowania cywilnego. Materiały Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr i Zakładów Postępowania Cywilnego. Serock k. Warszawy, 24–26 września 2009 r, Warszawa 2010
- Etel L. (red.), Ordynacja podatkowa w praktyce – materiały konferencyjne, Białystok 2007
- Etel L. (red.), Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce, Białystok 2008
- Etel L. (red.), Prawo podatkowe, Warszawa 2005
- Etel L. (red.), Dowgier R., Liszewski G., Popławski M., Presnarowicz S., Prawo podatkowe, Warszawa 2008
- Etel L. (red), Tyniewicki M. (red), Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu, Białystok 2012
- Etel L., Redagowanie uchwał podatkowych rad gmin, „Finanse Komunalne” 2004, nr 3
- Etel L., Dowgier R., Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany, Białystok 2013
- Etel L., Kosikowski C., Ordynacja podatkowa, Warszawa 2013
- Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009
- Etel L., Presnarowicz S., Dudar G., Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny, podatek leśny, Warszawa 2008

- Ferreiro Lapatza J., La codification en America Latina. Analisis Comparativo de los modelos OEA/BID (1967) y CIAT (1997), „Tax Journal” 2002, vol. 39, nr 169
- Filipczyk H., Programy poprawnego rozliczania opartego na współpracy (*co-operative compliance*) jako instrument zwalczania unikania opodatkowania, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 1
- Filipczyk H., Wadliwa czynność egzekucyjna a przerwanie biegu terminu przedawnienia, „Prawo i Podatki” 2012, nr 9
- Frączek B., Pieniądz elektroniczny – próby zdefiniowania i sklasyfikowania, „Bank i Kredyt” 2004, nr 4
- Głabiński S., Nauka skarbowości z dodatkiem o skarbowości Austrii i Galicji, Lwów 1911
- Głuchowski J. (red.), Zarys prawa Stanów Zjednoczonych, Toruń 1991
- Gołębiowski G. (red.), Dzwonkowski H. (red.), Konferencja „Zmiany w Ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia”, Warszawa 2013
- Gomułowicz A. (red.), Małecki J. (red.), Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego, Poznań 2003
- Gomułowicz A., Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2010
- Gorgol A., Ordynacja podatkowa czy daninowa?, „Państwo i Prawo” 2013, nr 4
- Górecki W., Podmiotowość prawna spółki cywilnej, zagadnienia wybrane, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 1999, nr 3
- Gruszecki K., Obowiązywanie zakazu „reformationis in peius” w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, „Państwo i Prawo” 1998, nr 3
- Hauser R. (red.), Niewiadomski Z. (red.), Wróbel A. (red.), System Prawa Administracyjnego, t. I, Instytucje prawa administracyjnego, Warszawa 2009
- Hilarowicz T., Najwyższy Trybunał Administracyjny i jego kompetencja, Warszawa 1925
- IMF Legal Department, Tax Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law, 2000
- Iserzon E., Starościak J., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze, Warszawa 1970
- Iwańczuk A., Kotliński G., Bankowe rozliczenia pieniężne, Poznań 2008
- Jachowicz M., Kotulski M., Forma dokumentu elektronicznego w działalności administracji publicznej, Warszawa 2012

- Jankowiak D., Przywrócenie terminu do złożenia odwołania od decyzji, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 9
- Kandalec P. (red.), Days of public law. Collection of abstracts, Brno 2007
- Kaszubski R., Obzejta Ł., Karty płatnicze w Polsce, Warszawa 2012
- Kędziora R., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2014, Legalis
- Kidyba A. (red.), Kopaczyńska–Pieczniak K., Niezbecka E., Gawlik Z., Janiak A., Jedliński A., Sokołowski T., Kodeks cywilny. Komentarz, t. 1, Część ogólna, Warszawa 2009.
- Klonowiecki W., Strona w postępowaniu administracyjnym, Lublin 1938
- Kmiecik R. (red.), Prawo dowodowe. Zarys wykładu, Kraków 2005
- Kmiecik R., Wszczęcie ogólnego postępowania administracyjnego, Warszawa 2014
- Kmiecik Z.R., Brak winy w uchybieniu terminowi jako przesłanka przywrócenia terminu w postępowaniu administracyjnym, „Studia Iuridica Lublinensia” 2008, nr 11
- Knysiak–Molczyk H., Problematyka wstępnego postępowania odwoławczego, „Glosa” 2000, nr 12
- Kolanowski T., Wykładnia przepisów dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych, „Glosa” 2013, nr 4
- Kolanowski T., Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, „Glosa” 2014, nr 1
- Konarski X., Komentarz do ustawy o świadczeniu usług drogą elektroniczną, Warszawa 2004
- Konieczny K., Charakter prawny spółki cywilnej – ewolucja poglądów w orzecznictwie i doktrynie, „Przegląd Prawa Handlowego” 2000, nr 7
- Korus K., Pojęcie usługi płatniczej w ustawie o usługach płatniczych, „Monitor Prawa Bankowego” 2012, nr 7–8
- Kosikowski C., Konstytucyjność Ordynacji podatkowej, „Państwo i Prawo” 1998, nr 2.
- Kosikowski C., Postępowanie finansowe, Warszawa 1986
- Kosikowski C., Etel L., Brolik J., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Preśnarowicz S., Stachurski W., Ordynacja podatkowa Komentarz, Warszawa 2013
- Kotulski M., Uchwały podatkowe jako akty prawa miejscowego stanowione przez samorząd terytorialny, „Finanse Komunalne” 2001, nr 2

- Kukulski Z., Niedostateczna kapitalizacja w prawie podatkowym, Warszawa 2006
- Lang J., Służewski J. i in., Polskie prawo administracyjne, Warszawa 1995,
- Lang W., Teoria państwa i prawa, Warszawa 1986
- Lang W., Zarys analitycznej teorii uprawnienia, „Studia Prawnicze” 1985, z. 3–4
- Lewandowski P., Superfluum, dostęp: <http://superfluum.wordpress.com/2009/08/21/superfluum-czy-nieczgodnosc-prakseologiczna/>
- List ostrzegawczy Ministerstwa Finansów i Ministerstwa Gospodarki informujący o zagrożeniu oszustwami w zakresie podatku VAT, <http://www.mf.gov.pl> z dnia 10.09.2014 r.
- Łabenda K.P., Instrumenty płatnicze, Sopot 2006
- Łaszczyca G., Postanowienie administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym, Warszawa 2011
- Łaszczyca G., Wartenberg–Kempka B., Środki dowodowe nienazwane w ogólnym postępowaniu administracyjnym, Roczniki Administracji i Prawa. Teoria i Praktyka, Sosnowiec 2000
- Łazarska A., Rzetelny proces cywilny, Warszawa 2012
- Łętowska E., Zwrot nadpłaconej akcyzy, czyli między zasadą *effet utile* i redukcjonizmem interpretacyjnym sądów krajowych (cz. II), „Europejski Przegląd Sądowy” 2012, nr 1
- Mariański A., Nakaz rozstrzygania na korzyść podatnika – wykładnia prawa, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 5
- Mariański A., Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego 2009, Lex/el.
- Mastalski R., Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów, „Jurysdykcja Podatkowa” 1/2007/11
- Mastalski R., Prawo podatkowe, Warszawa 2004
- Mastalski R., Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008
- Matusiak K.B. (red.), Innowacje i transfer technologii. Słownik pojęć, Warszawa 2008
- Mazur Ł. (red.), Chrościcki P., Gwóźdź D., Kiereś A., Knap W., Sakowska A., Wojtowicz–Janicka K., Optymalizacja podatkowa, Warszawa 2012
- Ministerstwo Gospodarki, Nowa Ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji, Warszawa 2014
- Morawski W., Głosa do wyroku NSA z dnia 6 sierpnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2530/11. Bezprawne nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności a przerwanie biegu terminu przedawnienia – zwrot

- w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 1
- Morawski W., Tytuł wykonawczy a bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, „Prawo i Podatki” 2007, nr 8
- Nita A., Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej, Warszawa 2014
- Nowak I., Konsekwencje zaniedbań pełnomocnika dla jego mocodawcy w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 10
- Nykiel W. (red.), Chróścielewski W., Koperkiewicz–Mordel K., Sęk M., Wilk M., Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki, Warszawa 2013
- Ochendowski E., Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądem administracyjnym, Toruń 1995
- Ochendowski E., Prawo administracyjne. Część ogólna, Toruń 2004
- Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 7 listopada 2013 na interpelację nr 21791 w sprawie odmawiania przez urzędy skarbowe nadawania numeru NIP firmom korzystającym z tzw. wirtualnych biur, <http://www.sejm.gov.pl> z dnia 10.09.2014 r.
- Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 31 października 2013 r. na interpelację nr 21450 w sprawie rejestracji firm z siedzibą w tzw. wirtualnym biurze, <http://www.sejm.gov.pl> z dnia 10.09.2014 r.
- Ofiarski Z. (red.), XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość, Szczecin 2014
- Pęczek–Tofel A., Fotel M.S., Czy spółka cywilna jest podatnikiem podatku VAT?, „Monitor Podatkowy” 2009, nr 1
- Pietrasz P., Rygor natychmiastowej wykonalności a przerwanie biegu przedawnienia, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4
- Pietrasz P., Siemieniako J., Wróblewska E., Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych, Warszawa–Białystok 2013
- Pismo Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 15 stycznia 2014 r. nr V.511.8.2014.EG z dnia 15 stycznia 2014 r.,
- PKPP Lewiatan, Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości 2014, Warszawa 2014
- Podleś M., Charakter prawny spółki cywilnej na tle prawa polskiego i niemieckiego, Warszawa 2008

- Popławski M. (red.), Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne, Białystok 2011
- Pyziół W., Walaszek-Pyziół A., Pozycja prawna banku jako wykonawcy usług transferu środków pieniężnych, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 3
- Rabska T., Łętowski J. (red.), System prawa administracyjnego, t. III, Wrocław 1978
- Redelbach A., Wronkowska S., Ziemiński Z., Zarys teorii państwa i prawa, Warszawa 1994
- Rogoń D., Usługi płatnicze powiązane z kredytem na przykładzie umowy o konsumencką kartę kredytową, „Monitor Prawa Bankowego” 2012, nr 7–8
- Ronowicz J., Zasady postępowania administracyjnego w Polsce międzywojennej i w latach 1944–1960, Sulechów 2009
- Rozmaryn S., O zasadach ogólnych kodeksu postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo” 1961, nr 12
- Rybiałek M., Ewolucja środków płatności (zapłaty): od pieniądza gotówkowego do pieniądza elektronicznego, „Studia Prawnicze” 2012, nr 4
- Siwiński M., Głosa do uchwały NSA z 3 grudnia 2012 r., I FPS 1/12, „Prawo i Podatki” 2013, nr 4
- Skorupka S. (red.), Auderska H. (red.), Łempicka Z. (red.), Mały Słownik języka polskiego, Warszawa 1968
- Srokosz W., Istota prawna pieniądza elektronicznego, „Prawo Bankowe” 2002, nr 12
- Stępień A.B., Teoria poznania, Lublin 1971
- Stosio A., Pieniądz elektroniczny – cywilnoprawna analiza pojęcia. Cz. 1, „Przegląd Prawa Handlowego” 2002, nr 5
- Stosio A., Pieniądz elektroniczny – cywilnoprawna analiza pojęcia. Cz. 2, „Przegląd Prawa Handlowego” 2002, nr 6
- Strzelec D., Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe, Warszawa 2009
- Supernat J. (red.), Między tradycją a przyszłością w nauce prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Janowi Bociowi, Wrocław 2009
- Szajkowski A., Prawo spółek handlowych, Warszawa 1995
- Szczurek B., Koncepcja ochrony prawa podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy, Warszawa 2008

- Szostek D., Zmiany w kodeksie postępowania administracyjnego w aspekcie e-administracji, „Prawo Mediów Elektronicznych” 2010, nr 1
- Szubiakowska M., Przywrócenie uchybionego terminu, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 9
- Szubiakowski M., Wierzbowski M., Wiktorowska A., Postępowanie administracyjne, Warszawa 1996
- Szymczak M. (red.), Słownik języka polskiego, t. I, Warszawa 1978–1981
- Szymczak M. (red.), Słownik języka polskiego PWN, Warszawa 1995
- Św. Tomasz z Akwinu, Suma teologiczna, t. 13, Prawo, Londyn 1985
- Taras W., Glosa do wyroku WSA z dnia 23 lutego 2011 r., I SA/Lu 811/10, „Samorząd Terytorialny” 2011, nr 10
- Twardowski K., Rozprawy i artykuły filozoficzne, Lwów 1927
- Uzasadnienie projektu ustawy o usługach płatniczych – druk nr 4217 Sejmu RP VI kadencji
- Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw – druk nr 951 Sejmu RP VI kadencji.
- Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o usługach płatniczych oraz niektórych innych ustaw – druk nr 1290 Sejmu RP VII kadencji
- Weralski M. (red.), System instytucji prawno–finansowych PRL, t. III, Instytucje budżetowe, Wrocław 1985
- Wieczorek–Puławska K., Wojtowicz K., Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 10
- Władysław S. (red.), Prawo spółek, Kraków 1991
- Woś T. (red.), Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Warszawa 2005
- Woźniak B., Przywrócenie terminu w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 9
- Wróblewski J., Sądowe stosowanie prawa, Warszawa 1988
- Zalewski D., Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji organu kontroli skarbowej, Lex/el.
- Zamorowski P., Zawiejska–Rataj J., Przywrócenie terminu w orzecznictwie, „Serwis Monitora Podatkowego” 2011, nr 3
- Zbroja A., Ugoda administracyjna, „Studia Prawnicze” 1974, nr 1
- Zieliński M., Poznanie sądowe a poznanie naukowe, Poznań 1979
- Ziemiński Z., Kompetencja i norma kompetencyjna, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1969, z. 4
- Zimmermann J., Postępowanie podatkowe, Toruń 1998

INFORMACJA O AUTORACH OPRACOWANIA

STANISŁAW BOGUCKI – sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego

JANUSZ BONARSKI – doktor nauk prawnych, p.o. Naczelnika Urzędu Skarbowego w Suwałkach

JACEK BROLIK – sędzia Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego, członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego, od 20 lat wykładowca na aplikacjach prawniczych, autor ponad 50 publikacji, w tym kilku monografii z zakresu prawa podatkowego, współautor komentarza do Ordynacji podatkowej, wybitny specjalista w sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego.

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI – profesor nauk prawnych, dr h.c., kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, kierownik Zakładu Prawa Finansowego Uniwersytetu Jagiellońskiego; przewodniczący Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego

RAFAŁ DOWGIER – doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, członek Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego

GRZEGORZ DUDAR – starszy asystent sędziego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, słuchacz seminarium doktorskiego w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

HENRYK DZWONKOWSKI – profesor doktor habilitowany nauk prawnych, Kierownik Katedry Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego; specjalista Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu; adwokat, doradca podatkowy

LEONARD ETEL – profesor doktor habilitowany nauk prawnych, kierownik Katedry Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersy-

tetu w Białymstoku, przewodniczący Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego

DOMINIK GAJEWSKI – doktor habilitowany nauk prawnych, współpracownik Katedry Prawa Finansowego i Administracyjnego Przedsiębiorstw Szkoły Głównej Handlowej, członek Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego przy Ministrze Finansów

ANDRZEJ GORGOL – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor nadzwyczajny Uniwersytetu Zielonogórskiego, członek Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Lublinie

IRENEUSZ KRAWCZYK – radca prawny, wspólnik w Kancelarii Podatkowej I. Ożóg sp. k., członek Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego

ROBERT KUBAL – funkcjonariusz Służby Celnej w Izbie Celnej w Opolu, wykładowca Służby Celnej z zakresu prawa podatkowego

IRENEUSZ NOWAK – doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Materialnego Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego.

TOMASZ NOWAK – funkcjonariusz Służby Celnej w Izbie Celnej w Opolu, członek Stowarzyszenia Prawa Finansowego „AUREUS” w Opolu

ZBIGNIEW OFIARSKI – profesor zwyczajny doktor habilitowany, kierownik Katedry Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego; członek Rady Naukowej Instytutu Nauk Prawnych Polskiej Akademii Nauk w latach 2011–2014; autor ponad 550 publikacji z zakresu prawa finansów publicznych, prawa finansowego samorządu terytorialnego, prawa bankowego i dewizowego oraz prawa podatkowego.

PIOTR PIETRASZ – doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, członek Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego

ALEKSANDRA SĘDKOWSKA – radca prawny, doktorant na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach

JAROSŁAW SZATKOWSKI – wieloletni pracownik samorządowych organów podatkowych

ILONA SZCZEPAŃSKA – asystent w Katedrze Prawa Gospodarczego Uczelni Łazarskiego w Warszawie, pracownik Biura Orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

MACIEJ ŚLIFIRCZYK – doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, członek Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego przy Ministrze Finansów

KRZYSZTOF WINIARSKI – doktor nauk prawnych, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego

DARIUSZ ZALEWSKI – sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, członek Stowarzyszenia Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej

